



**T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN
ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA
ETKİSİNİN ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Özge ÖMÜR

BURSA - 2019



**T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN
ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA
ETKİSİNİN ANALİZİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Özge ÖMÜR

Danışman:

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

BURSA – 2019

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 701612023nolu Özge ÖMÜR'ün hazırlamış olduğu "TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİNİN ANALİZİ" konulu Yüksek Lisans Çalışması ile ilgili tez savunma sınavı 27.09./2019 günü 14.00 - 16.00 saatleri arasında yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin Başarılı..... (başarılı/başarısız) olduğuna Oybirliği..... (oybirliği/oyçokluğu) ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav
Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Doç.Dr. Burçin BÖZDOĞANOĞLU
Bandırma Onyedİ Eylül Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../ 20.....

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısının Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi**” başlıklı çalışmanın, bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

23.08.2019
Ö. Ömür

Adı Soyadı: Özge ÖMÜR

Öğrenci No: 701612023

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statüsü: Yüksek Lisans



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 23.08.2019

Tez Başlığı / Konusu: Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısının Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 118 sayfalık kısmına ilişkin 23.08.2019 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 18'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

23.08.2019

Adı Soyadı: Özge ÖMÜR

Öğrenci No: 701612023

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statüsü: Y. Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Prof. Dr. Adnan Bergele
23.08.2019

* Turnitin programına Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET			
Yazar	: Özge ÖMÜR		
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi		
Enstitüsü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü		
Anabilim Dalı	: Maliye		
Bilim Dalı	: Mali Hukuk		
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans		
Sayfa Sayısı	: XI +		
Mezuniyet Tarihi	: /.../ 2019		
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK		
TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİNİN ANALİZİ			
<p>Çeşitli ülkelerdeki gelir idareleri organizasyon yapıları vergi uyumunu dolayısıyla vergi tahsilâtını artırmak amacıyla yeniden yapılanmıştır. Klasik organizasyon yapısı olan vergi türüne göre organizasyon terk edilmiş, fonksiyonel ve mükellef odaklı yapılanmalara geçilmiştir. Türkiye’de de dünyadaki bu gelişmelerden etkilenerek 2005 yılında gelir idaresi başkanlığı kurulmuş ve fonksiyonel yapılanmaya geçilmiştir. Bunun yanı sıra mükellef odaklı anlayışa yönelik 2007 yılında İstanbul’da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. 2015 yılında pilot uygulama olarak Eskişehir ilinde Tek Vergi Dairesi Başkanlığı uygulamasına başlanmıştır. 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı vergi dairesi müdürlükleri, Eskişehir ilinde Tek Vergi Dairesine bağlı şubeler ve 52 ilde Defterdarlığa bağlı vergi dairesi müdürlükleri bulunmaktadır. Ülkemizde farklı yapılanmaların olması gelir idaresinin yapılanmasının tam olarak tamamlanmadığını göstermektedir. Gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumunu etkilediği düşünülmektedir. Bu nedenle gelir idaresi vergiye uyumun artması açısından son derece önemlidir. Mükelleflerin vergi uyumunu belirleyen; idari faktörler, demografik faktörler, yapısal ve ekonomik faktörler, psikolojik ve ahlaki faktörler gibi pek çok faktör bulunmaktadır. Gelir idaresinin organizasyon yapısı da idari faktör olarak ele alınabilir.</p> <p>Bu araştırma, gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumuna etkisini incelemiştir. Toplamda 407 serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavire anket uygulanmıştır. Anket sonuçları faktör analizine ve yapısal eşitlik modellemesine tabi tutulmuştur. Vergi mükelleflerinin gelir idaresi hakkındaki görüşlerinin ve vergi uyumu üzerindeki etkilerinin en önemli faktörün “Mükellef Hizmetleri” olduğu görülmüştür. Bu nedenle, vergi mükelleflerine gelir idaresi tarafından kaliteli ve etkin hizmet sunulması vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmelerini ve vergi uyumlarını artırmalarını sağlayacaktır.</p>			
Anahtar Sözcükler			
Gelir idaresi	Vergi uyumu	Mükellef hizmetleri	Gelir idaresinin yapısı

ABSTRACT			
Name and Surname	: Özge ÖMÜR		
University	: Bursa Uludağ University		
Institution	: Social Science Institution		
Field	: Public Finance		
Branch	: Fiscal Law		
Degree Awarded	: Master		
Page Number	: XI +		
Degree Date	: /.... / 2019		
Supervisor	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK		
ANALYSIS OF THE EFFECT OF THE ORGANIZATION OF INCOME ADMINISTRATION ON TAX HARMONIZATION IN TURKEY			
<p>Revenue administrations' organizational structures in various countries have been restructured in order to increase tax compliance and thus tax collection. The organization according to the tax type which is a classical organizational structure was abandoned, instead functional and taxpayer oriented structures were adopted. Revenue administration was established also in Turkey affected by this development in the world in 2005 and a functional structure was passed to. In addition, the Large Taxpayer Office for taxpayer focused oriented was established in 2007 in Istanbul. In 2015, the Single Tax Office Directorate was started to be as a pilot implementation in Eskişehir. There are tax office directorates affiliated to the Tax Office Directorate in 29 provinces, branches in the Single Tax Office in Eskişehir and tax office affiliated to the Revenue Office in 52 provinces. The fact that there are different structures in our country shows that the structure of the revenue administration is not fully completed. It is thought that the organizational structure of the revenue administration affects tax compliance. Therefore, revenue administration is extremely important in terms of increasing tax compliance. Factors determining tax compliance of taxpayers; administrative factors, demographic factors, structural and economic factors, psychological and moral factors. The organizational structure of the revenue administration can also be considered as an administrative factor.</p> <p>This study examined the effect organizational structure of revenue administration on tax compliance. A total of 407, independent public accountants and certified public accountants were surveyed. The results of the survey were subjected to factor analysis and structural equation modeling. The Taxpayer Services was found to be the most important factor of taxpayers' views on revenue management and their impact on tax compliance. Therefore, providing quality and efficient services to taxpayers by the revenue administration will enable taxpayers to voluntarily fulfill their tax obligations and increase their tax compliance.</p>			
Keywords			
Tax Administration	Tax Compliance	Taxpayer Services	Structure of Revenue Administration

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN GELİŞİMİ VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI

I. GELİR İDARESİ KAVRAMI VE AMAÇLARI	3
A. GELİR İDARESİ KAVRAMI	3
1. Gelir İdaresinin Tanımı	3
2. Gelir İdaresinin Önemi	4
B. GELİR İDARESİNİN AMAÇLARI	5
1. Gelir İdaresinin Klasik Amaçları	5
2. Gelir İdaresinin Modern Amaçları.....	6
II. GELİR İDARELERİNDE BENİMSENEN ORGANİZASYON YAPILARI	7
A. ORGANİZASYON MODELİNİN ÖNEMİ	7
B. VERGİ TÜRÜNE GÖRE ORGANİZASYONLAR.....	8
C. FONKSİYONEL ORGANİZASYONLAR	10
D. MÜKELLEF ODAKLI ORGANİZASYONLAR	10
E. KARMA ORGANİZASYONLAR	12

III. GELİR İDARELERİNİN HUKUKİ YAPISI VE KURUMSAL DÜZENLEMELER	14
A. HUKUKİ YAPISINA GÖRE GELİR İDARELERİN ÖRGÜTLENMESİ	14
1. Gelir İdarelerinin Bağımsızlığı ve Kapsamı	14
2. Gelir İdarelerinin Sorumlulukları ve Kapsamı	15
B. GELİR İDARELERİ İLE İLGİLİ KURUMSAL DÜZENLEMELER	16
1. Özel Yönetim Düzenlemeleri	16
2. Mükellef Şikâyetleri ile İlgili Özel Yapılar ve Düzenlemeler	17
IV. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN GELİŞİMİ	19
A. OSMANLI DÖNEMİ GELİR İDARESİNİN YAPISI	19
1. Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi Öncesi	19
2. Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi Sonrası	21
B. CUMHURİYET DÖNEMİ GELİR İDARESİNİN YAPISI	20
1. Varidat Umum Müdürlüğü Dönemi	20
2. Gelirler Genel Müdürlüğü Dönemi	21
3. Gelir İdaresi Başkanlığı Dönemi	23
V. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MEVCUT DURUMU	25
A. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANMA SÜRECİ	25
B. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN MEVCUT DURUMU	29
1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Örgüt Yapısı	29
a. <i>Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Merkez Teşkilatı</i>	30
(1) <i>Ana Hizmet Birimleri</i>	31
(2) <i>Danışma Birimleri</i>	32
(3) <i>Yardımcı Hizmet Birimleri</i>	33
a. <i>Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Taşra Teşkilatı</i>	34
(1) <i>Vergi Dairesi Başkanlıkları</i>	35
(2) <i>Defterdarlık Gelir Birimleri</i>	37
C. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN VERGİ TAHSİLÂTINDAKİ YERİ	38

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMU VE VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

I. VERGİ UYUMU KAVRAMI VE UNSURLARI.....	44
A. VERGİ UYUMU TANIMI.....	44
B. VERGİ UYUMUNUN ÖNEMİ.....	45
C. VERGİ UYUMUNUN UNSURLARI.....	47
1. Kanunlara Uyuma Unsuru	47
2. Gerçek Vergi Yükümlülüğünü Yerine Getirme Unsuru	47
3. Cebir ve Gönüllülük Unsuru.....	48
4. Zaman Unsuru.....	48
5. İki Tarafı Bir Süreç Olma Unsuru	48
II. VERGİYE UYUMU AÇIKLAMADA KULLANILAN TEORİLER	51
A. KLASİK YAKLAŞIM (ALLİNGHAM-SANDMO MODELİ).....	51
B. SOSYAL-PSİKOLOJİK YAKLAŞIM (TUTUMSAL MODEL)	53
III. VERGİ UYUMUNA ETKİ EDEN FAKTÖRLER.....	54
A. DEMOGRAFİK FAKTÖRLER	54
1. Yaş.	55
2. Cinsiyet.....	56
3. Medeni Durum.....	56
4. Eğitim Düzeyi.....	57
5. Mesleki Durum.	58
B. YAPISAL VE EKONOMİK FAKTÖRLER	58
1. Milli Gelir.....	59
2. Vergi Adaleti.....	59
3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı.....	60
4. Vergi Oranları	61
5. Kişilerin Gelir Düzeyi	62
6. Denetim Olasılığı ve Cezalar	62
7. Vergi Afları.....	64
8. Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar.....	65
C. PSİKOLOJİK VE AHLAKİ FAKTÖRLER	65

1. Vergi Ahlakı	66
2. Vergi Bilinci	67
3. Vergi Kültürü	68
4. Sosyal Normlar	68
5. Devlete Bakış Açısı	69
6. Din	69
D. İDARİ FAKTÖRLER (VERGİ YÖNETİMİ)	70
1. Mükellef Hizmetleri	71
2. Adalet Anlayışı.....	72
3. Teknoloji Kullanımı	73
4. Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı.....	74
5. İdareye Güven	75
IV. VERGİYE KARŞI TEPKİLER.....	76
A. VERGİLEMENİN SINIRI.....	76
B. VERGİYE KARŞI PASİF TEPKİLER	79
C. VERGİYE KARŞI AKTİF TEPKİLER.....	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİNİN ANALİZİ

I. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ HAKKINDA ANKET ÇALIŞMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	82
A. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	82
B. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE ÖRNEKLEMİ	82
C. ANKET SORULARININ HAZIRLANMASI VE UYGULANMASI.....	83
1. Anket Sorularının Hazırlanması	83
2. Anketin Uygulanması ve Veri Girişi.....	83
II. VERİLERİN BETİMSSEL ANALİZİ	84
A. ANKETE AİT DEMOGRAFİK BİLGİLER	84
B. ANKET SORULARINA VERİLEN CEVAPLARA AİT İSTATİSTİKLER.....	85

III. GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ.....	90
A. FAKTÖR ANALİZİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	90
B. VERİ SETİNİN FAKTÖR ANALİZİ İÇİN UYGUNLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ	93
C. FAKTÖRLERİN GÜVENİRLİK ANALİZİ	94
D. FAKTÖRLERİN ELDE EDİLMESİ VE İSİMLENDİRİLMESİ	94
E. FAKTÖR ANALİZ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	95
III. VERGİ UYUMU VE GELİR İDARESİNE BAKIŞIN YAPISAL EŞİTLİK MODELLEMESİ ANALİZİ.....	100
A. YAPISAL EŞİTLİK MODELLEMESİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	100
B. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLER	101
C. YAPISAL EŞİTLİK MODELİNİN ANALİZİ VE SONUÇLARI.....	103
1. Yapısal Eşitlik Modelinin Analizi	104
2. Yapısal Eşitlik Modeli Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi	107
SONUÇ	109
KAYNAKÇA.....	114
EKLER	124

KISALTMALAR

a.g.e.	:	Adı Geçen Eser
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
a.g.r.	:	Adı Geçen Rapor
AB	:	Avrupa Birliği
ATO	:	Avustralya Gelir İdaresi
IRS	:	Amerikan Gelir İdaresi
IMF	:	Uluslararası Para Fonu
KHK	:	Kanun Hükümünde Kararname
md.	:	Madde
OECD	:	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
p./pp.	:	Sayfa/ Sayfalar
s.	:	Sayfa
S.	:	Sayı
v.d.	:	ve diğerleri
VİMER	:	Vergi İletişim Merkezi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

TABLolar

Tablo 1: OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modelleri	12
Tablo 2: 2010-2018 Döneminde Vergi Dairesi Başkanlığına Bağlı İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranı	39
Tablo 3: 2010-2018 Döneminde Defterdarlığa Bağlı İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranı	41
Tablo 4: Klasik Yaklaşım ve Sosyal- Psikolojik Yaklaşım Karşılaştırılması	51
Tablo 5: Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....	84
Tablo 6: Gelir İdaresinin Mükelleflere Sunduğu Hizmetlerin Değerlendirilmesi.....	86
Tablo 7: Gelir İdaresinin Adalet Anlayışına Mükelleflerin Bakışı	87
Tablo 8: Gelir İdaresinin Teknoloji Kullanımı	88
Tablo 9: Mükelleflerin Vergi Bilinci	88
Tablo 10: Mükelleflerin Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısını Değerlendirmesi	89
Tablo 11: Mükelleflerin Gelir İdaresine Duydukları Güvenin Değerlendirilmesi	89
Tablo 12: Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısının Vergi Uyumuna Etkisini Değerlendirmeye İlişkin Cevapların Dağılımı	91
Tablo 13: KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları.....	93
Tablo 14: Faktörlerin Güvenirlilik Analizi.....	94
Tablo 15: Meslek Mensuplarının Gelir İdaresinin Yapısıyla İlgili Düşünceleri ve Vergi Uyumunu Etkileyen Değişkenlerin Faktör Analizi Görünümü	96
Tablo 16: Meslek Mensuplarının Gelir İdaresinin Yapısıyla İlgili Düşünceleri ve Vergi Uyumunu Etkileyen Değişkenlerin Faktör Analizi Sonuçları	97
Tablo 17: Faktörlere Göre Soru Gruplarının Tanımlamaları	103
Tablo 18: Modelin Hipotezlerinin Durumu	105

ŞEKİLLER

Şekil 1: Gelir İdaresi Organizasyon Türleri	8
Şekil 2: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Şeması.....	30
Şekil 3: Vergi Dairesi Başkanlığı Bulunan İller.....	36
Şekil 4: ATO Vergi Uyum Modeli	50
Şekil 5: Önerilen Araştırma Modeli	102
Şekil 6: Modelin AMOS23.0 Programındaki Yapısı.....	105
Şekil 7: Modele Ait Yol Diyagramı ve Standartlaştırılmış Yol Katsayıları	107

GİRİŞ

Son dönemlerde gelir idareleri, vergi gelirlerini en etkin şekilde nasıl tahsil edebileceklerine yönelik arayış içinde olmuşlardır. Bu arayışların bir sonucu olarak vergilendirmeyi etkili bir şekilde gerçekleştirmek için çağdaş ülkelerin gelir idarelerinde fonksiyonel ve mükellef odaklı organizasyon modellerine geçiş yapılmıştır. Böylece “mükellefe rağmen vergileme” anlayışı yerine “mükellef ile birlikte vergileme” anlayışı benimsenmiştir. Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması mükelleflerin vergi uyumunu belirleyen idari faktörlerin geliştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle çağdaş ülkelerin gelir idarelerini yeniden yapılandırma çalışmaları altında yatan esas sebep mükelleflerin vergi uyumlarının artırılmasıdır.

Vergi uyumu herhangi bir zorlamaya gerek kalmadan mükelleflerin kendi istekleriyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmesidir. Bir başka ifade ile vergi uyumu mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma derecesidir. Bu nedenle mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesi istenmektedir. Vergi uyumunu belirleyen birçok faktör vardır: demografik, ekonomik, psikolojik ve ahlaki, idari faktörler. Gelir idareleri bunlardan sadece idari faktörler üzerinde bir etki yaratarak vergi uyumunu artırabilir ve böylece vergi gelirlerini artırabilir. Bunu sağlamak için gelir idarelerinin organizasyon yapısında paradigmatik dönüşüme giderek mükellef haklarını geliştirme ve onlara en iyi hizmet sunma yoluna gidilmiştir.

Dünya'daki bu gelişmelerden etkilenecek 2005 yılında Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş ve böylece vergi türüne göre yapılanmadan fonksiyonel yapılanma modeline geçilmiştir. Ülkemizde 2007 yılında mükellef odaklılığı ön plana çıkarmak için Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı oluşturulmuş ve 2015 yılında da pilot uygulama olarak Eskişehir'de “Tek Vergi Dairesi” projesi hayata geçirilmiştir. Dolayısıyla çağdaş ülkeler gibi Türkiye de vergilemede başarı sağlanması için gelir idaresinin organizasyon yapısının buna uygun olarak dönüştürülmesinin önemini kavramış durumdadır. Ancak Türkiye'de yeniden yapılanma süreci tam olarak tamamlanmamıştır. Dolayısıyla günümüzde gelir idaresinin organizasyon yapısı denilince; Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlükleri, Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Tek Vergi Dairesi Başkanlığı şeklinde üç farklı yapılanma bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de gelir idaresinin organizasyon yapısını incelemek ve bu yapıdaki farklılıkların vergi uyumu üzerindeki etkisini belirleyen faktörler içindeki yerini ölçmek ve analiz etmektir. Bu amacı gerçekleştirmek üzere gelir idaresinin farklı organizasyon yapısı içinde yer alan; Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlüklerine örnek olarak Bursa, pilot uygulama olan Tek Vergi Dairesi Başkanlığı olarak Eskişehir ve Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlüklerine örnek olarak da Çanakkale ilindeki mükelleflerin temsilcisi konumunda bulunan serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere anket uygulayarak, elde edilen anket verilerini faktör analizine ve yapısal eşitlik modellemesine tabi tutarak değerlendirilmiştir.

Bu kapsamda tez çalışması üç bölüm olarak organize edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde önce gelir idaresi kavramı ve amaçları açıklanmış, daha sonra ise gelir idarelerinde benimsenen organizasyon yapıları ve gelir idarelerinin hukuki yapısı ve bunlarla ilgili kurumsal düzenlemeler incelenmiştir. Gelir idaresi ile ilgili teorik açıklamalardan sonra ülkemizde gelir idaresinin Osmanlı İmparatorluğu döneminden günümüze kadar gelişimi ele alınmış ve gelir idaresinin yeniden yapılanma süreci ile mevcut yapısı ve bunun içinde yer alan birimler hakkında bilgi verilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde önce vergi uyumu kavramı ve unsurları ortaya konulmuş, vergi uyumunu açıklayan teoriler açıklanmıştır. Daha sonra ise vergi uyumuna etki eden faktörler; demografik faktörler, yapısal ve ekonomik faktörler, psikolojik ve ahlaki faktörler ve idari faktörler olmak üzere dört ana başlıkta incelenmiştir. Ayrıca vergilemenin sınırı ile vergiye karşı aktif ve pasif tepkiler açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Bursa, Eskişehir ve Çanakkale illerinde görev yapan meslek mensuplarının, gelir idaresinin yapısına bakışını ve vergi uyumunu etkileyen faktörler bir alan araştırması yapılarak ölçülmüştür. Anket sonucunda elde edilen bulgular önce faktör analizi ve daha da yapısal eşitlik modellemesi ile analiz edilmiş ve değerlendirilmiştir. Yapılan analiz ve değerlendirmeler sonucunda gelir idaresinin örgütlenme biçimi ve sunulan hizmetlerin geliştirilmesine yönelik öneriler çalışmanın sonuç kısmında açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN GELİŞİMİ VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI

I.GELİR İDARESİ KAVRAMI VE AMAÇLARI

A. GELİR İDARESİ KAVRAMI

1. Gelir İdaresinin Tanımı

Vergi ilişkisi, verginin alacaklısı olan devletle verginin borçlusu olan mükellef arasında meydana gelen iki taraflı bir ilişkidir. Devlet, bu ilişkiden doğan faaliyetlerini gelir idaresine verdiği görev ve yetkiyle yerine getirmektedir¹. Gelir İdaresi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gerekli olan büyük miktardaki gelirlerden sorumludur². Gelir idaresinin öncelikli amacı, vergi sistemine ve yönetimine olan güveni koruyacak şekilde yasaya uygun olarak ödenmesi gereken vergi ve benzeri mali yükümlülükleri toplamaktır. Gelir idaresi, vergi kayıplarını önlemek adına stratejiler ve yapılar geliştirerek mükelleflerin idareye uyumunu sağlamalıdır. Gelir idaresi yetkilileri, vergi mükelleflerinin ve diğer tarafların vergi yasaları kapsamındaki yükümlülüklerini anlamalarını sağlamada da önemli bir role sahiptir³.

Tanzi’ye göre gelir idaresi teorik olan bir durumu fiili duruma getiren bir organizasyondur. Yani yazılı mevzuatta yer alan vergi sistemini anlamamıza yarar⁴.

Ülkemizde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) “Vergi İdaresi”nin tanımı yapılmamış, bunun yerine “Vergi Dairesi”nin tanımına yer verilmiştir. Kanunun 4. maddesine göre, “*Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve*

¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Genel Vergi Hukuku*, Trabzon: Celebler Matbaası, 2017, s. 83.

² OECD, *Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2015, p. 23.

³ OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, 2004, <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>, p. 7. (17.08.2018).

⁴ Yüksel Karaca, “Gelir İdarelerinde Reform: Bağımsızlık Yarı Bağımsızlık Tartışmaları Dünyada Neler Oluyor? Türkiye’ye Yansımaları Neler?”, *21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, 2007, s.65.

tahsil eden dairedir”. Kanunda yapılan tanımda vergi dairesinden devletin vergileme işlemlerini yürüten bir devlet kurumu olarak bahsedilmiştir. Vergi dairesi pratik anlamda da Hazine ve Maliye Bakanlığı adına vergi mevzuatının uygulanmasından sorumlu en yetkili organdır⁵.

Genel bir ifadeyle gelir idaresi; vergi kanunlarına uygun olarak mükellefleri tespit ederek, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil edilme sürecini yöneten, beyannameleri kabul edip inceleyen, vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen, vergi idaresi olarak da anılan idaredir⁶.

Gelir idaresi, yapısal olarak vergileme işlemlerinin yürütüldüğü bir organizasyondur. Vergi kanunlarının hazırlanıp, görüşüldüğü ve daha sonra karara bağlandığı, kanunlaşarak uygulandığı, uygulamada ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulduğu bütün kuruluşlar, personel ve araçlar gelir idaresinin yapısal yönünü oluşturmaktadır⁷.

2. Gelir İdaresinin Önemi

Vergiler vatandaşlar ile devleti bir araya getirerek, onları alacaklı ve borçlu duruma getiren genel bir alandır. Kişiler vergileme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken, vergi idaresinin yardımına ve yönlendirmesine ihtiyaç duyarlar. Mükellefler ve vergi daireleri arasında etkili iletişim sağlanabilmesi için gelir idaresine önemli görevler düşmektedir⁸. Vergi sisteminin anlaşılabilir olması ve mükellefler tarafından kabul görebilmesi için etkin bir gelir idaresine ihtiyaç vardır. Çünkü vergi gelirlerini arttırmak için kusursuz bir vergi sisteminin varlığı tek başına yeterli değildir. Etkin bir vergileme sürecinin tamamı bir zincir olarak değerlendirilse, bu zincirin en önemli halkalarından biri

⁵ Ersan Öz, Birol Karakurt, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nokta”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, C. 44, S. 510, 2007, s. 89.

⁶ Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, *Ekonomik Ve Mali Araştırma Yarışması, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, Ankara, 2002, ss. 6-7.; Ümit Süleyman Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdaresinin Takdir Yetkisi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s.8.

⁷ Kerametin Tezcan, “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.12, S.12, (2003), s.126.

⁸ Hakan Arslaner, Yakup Karaca, “Türkiye Kamu Yönetiminde Yönetişim Algısı: Aydın İli Vergi Dairelerinde Bir Uygulama”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.4, S.4 , (2017), s.128.

başarılı bir gelir idaresidir⁹. Gelir idaresinden beklenen fonksiyonların başarılı bir şekilde yerine getirilebilmesi için etkin çalışan, uzmanlaşmış, kendi içinde bütünleşmiş ve iyi motivasyona sahip olmalıdır¹⁰.

Türk vergi sistemi çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına göre, vergi mükellefleri kazançlarını kendi hür iradeleri ile gelir idarelerine beyan etmektedirler. Fakat bazı mükellefler daha az vergi ödemek için gelirlerini eksik beyan edebilir ya da uygulanan vergi politikaları, vergi oranları mükelleflerin vergiye direnç göstermesine sebep olabilir. Kamu gelirlerini vergi kanunlarına uygun olarak zamanında minimum maliyetle tahsil etmek gelir idaresinin temel var oluş nedenidir¹¹. Bu yüzden vergilerin etkin ve verimli bir şekilde toplanabilmesi için mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması gerekir. Mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması da ancak güçlü bir gelir idaresi ile mümkündür¹². Ayrıca gelir idaresinin izleyeceği her bir politika direkt devletin gelirleri üzerinde etkiye neden olduğu için gelir idaresinin yapısı ve başarılı bir şekilde görevlerini yerine getirebilmesi büyük önem arz etmektedir.

B. GELİR İDARESİNİN AMAÇLARI

1. Gelir İdaresinin Klasik Amaçları

Gelir idaresinin klasik amaçları; vergi gelirlerini artırma, yükümlüyü tam ve doğru olarak belirleme, optimum eşitlik sağlama şeklinde üç grupta toplanabilir¹³.

- *Vergi gelirlerini artırma*: Gelir idaresinin temel amacı, kamu ekonomisinin finansmanını sağlamaktır. Geleneksel yaklaşım olarak bilinen bu amaca göre, gelir idaresi sadece gelir sağlayıcı düzenlemelere ve incelemelere yer vermektedir.

⁹ Birol Kovancılar, Naci Birol Muter, "Japon Merkezi Yönetim Gelir İdaresinin Yapısı ve Değerlendirilmesi", 21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, 2007, s.91.

¹⁰ Ramazan Kılıç, "Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasındaki İdari İşbirliği", 21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, 2007, s.71.

¹¹ Mustafa Ali Sarılı, *Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2004, s.24.

¹² Sarılı, a.g.e., s.19.

¹³ Gerçek, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde ...", a.g.e., s.7.

- *Yükümlüyü tam ve doğru olarak belirlenme*: Bu amaç, yükümlüye sonradan ek bir yükümlülük çıkarmak yerine, ilk aşamada yükümlülüğün tam ve doğru olarak belirlenmesi biçiminde ifade edilebilir.

- *Optimum eşitlik sağlama*: Bu amaç, vergi yükümlülüğünün koşullarını taşıyan herkese, vergi yasaları tam olarak uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Yükümlüler arasında optimum eşitliğin sağlanması, özgün yükümlülüğün doğru olarak belirlenmesi ile gerçekleşecektir. Dolayısıyla, yükümlülerin vergi ödemelerinde doğruluk oranının maksimum seviyeye çıkartılması ve optimum adaletin sağlanması gerekmektedir.

2. Gelir İdaresinin Modern Amaçları

Son yıllarda etkin gelir idaresine sahip olma arayışı gelir idaresinin modern amaçlarının önemi arttırmaktadır. Modern amaçlar arasında; mükelleflere kaliteli hizmet sunulabilmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, gelir idaresinin yükümlülerle işbirliğinin geliştirilmesi ve yeni teknolojilerin kullanılması yer almaktadır¹⁴.

-*Mükelleflere kaliteli hizmet sunulması*: Vergi idaresi mükelleflere vergileme hizmetini kaliteli bir şekilde sunarken, onlara profesyonelce yaklaşarak adil ve tarafsız bir tutum sergilemeli, her mükellefin özel durumunu ve gereksinimlerini göz önüne alarak değerlendirmeli ve talep edenlere vergileme süreci ile ilgili her türlü bilgiyi ve desteği sağlamalıdır¹⁵. Gelir idaresinin mükelleflere kaliteli bir şekilde hizmet sunması sonucunda, mükelleflerin sorunları ve şikâyetleri azalacak ve bunun sonucunda gelir idaresi personelinin de iş yükü hafifleyecektir¹⁶.

-*Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması*: Gelir idaresinin temel amaçları arasında mükelleflerin vergilemeye karşı gönüllü uyumunun sağlanması yer almaktadır. Mükellefler, gelir idaresine karşı haklarını bildikçe ve gelir idaresinden adil ve etkin muamele gördükçe daha fazla vergiye sağlamaktadır. Vergi idareleri, iyi yetişmiş ve uzmanlaşmış personeli ile mükelleflere kaliteli hizmet sunmasının yanı sıra, basit ve anlaşılır hizmet verdikçe vergiye uyum artacaktır¹⁷.

¹⁴ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde ...”, a.g.e., ss.8-9.

¹⁵ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde ...”, a.g.e., ss.8-9.

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı*, Ankara: Uyum Ajans, Ağustos 2007, s.26.

¹⁷ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde ...”, a.g.e., ss.8-9.

-Toplumla olan işbirliğinin geliştirilmesi: Gelir idaresinin toplumla iş birliğinin geliştirilmesi toplumun gelir idaresi işlemlerine güven duymasını sağlar. Bu nedenle gelir idaresi mükelleflerin haklarını ve yükümlülüklerini bildirmeli ve kişinin özel durumlarını göz önünde bulundurmalıdır. Mükellef yardım talebinde bulunursa güvenilir, uygun ve mükellefi ikilemde bırakmayan net tavsiyeler sunmalı, kanunlara ve mükelleflere yaklaşımını ve dayanaklarını ayrıntılarıyla topluma anlatmalı ve gelir idaresine bağımsız bakış açısı kazandırmalıdır¹⁸.

-Yeni teknolojilerin kullanılması: Gelir idaresinin ileri teknolojiye yatırım yapması ve bu teknolojiyi doğru zamanda ve doğru biçimde kullanması hizmetlerinin etkinliğini artırmak açısından oldukça önemlidir. Bu sebeple gelir idareleri yeni teknolojik altyapının güncelleştirilmesi ve geliştirilmesine büyük önem vermişlerdir. Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi vergileme işlemlerinin tamamı online olarak yapılabilmektedir. Bu şekilde beyannameler elektronik ortamda hızlı, kolay, güvenilir ve ekonomik bir şekilde gelir idaresine ulaştırılarak işlemsel hatalar azaltılarak mükellef mağduriyetlerinin önüne geçilmiş olur¹⁹. Ayrıca gelir idaresi birçok kişi ve kuruluşla elektronik ortamda bilgi alış-verişinde bulunarak mükellefler ve vergi ödevlileri hakkında daha fazla bilgiye ulaşır. Bu durum vergi denetimine katkı sağlar.

II. GELİR İDARELERİNDE BENİMSENEN ORGANİZASYON YAPILARI

A. ORGANİZASYON MODELİNİN ÖNEMİ

Organizasyon yapıları son yıllarda hem özel sektörde hem de kamu sektöründe giderek daha önemli hale gelmiştir. Kurumlar içindeki hesap verebilirlik, sorumluluk ve şeffaflık ile ilgili kaygılar dile getirilmiştir. Hükümetler, operasyonel sonuçları iyileştirme yollarını araştırırken, departmanları ve ajansları içindeki şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmaktadır. Gelir idaresinin organizasyon yapısı bu çabalarda kilit unsurdur. Gelir idaresi organizasyonları zaman içinde önemli ölçüde gelişmiştir. Vergi türüne dayanan organizasyon yapılarından vergi mükellefinin türüne dayalı olanlara, farklı büyüklüklerde ve farklı gelişim aşamalarından olan ekonomilere göre farklı girişimlerde bulunulmuştur. Birçok gelir idaresi kuruluşu aslında bu yapısal kategorilerin birleşimidir. Etkin bir

¹⁸ Gerçek, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde ...", a.g.e., ss.8-9.

¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 216, Şubat 2016, s. 111.

organizasyon, diğ er tüm usul reformlarının başlatıldığı ve sürdürüldüğü temel platformdur²⁰.

Vergi idarelerinin organizasyon biçimleri; vergi türlerine göre organizasyonlar, fonksiyonel organizasyonlar, mükellef odaklı organizasyonlar ve karma organizasyonlar olmak üzere dört grupta toplanıp tanımlanabilir²¹.



Şekil 1: Gelir İdaresi Organizasyon Türleri

B. VERGİ TÜRÜNE GÖRE ORGANİZASYONLAR

Gelir idarelerinde klasik örgütlenme biçimi, vergi türü kriteri esas alınarak yapılmıştır. Yaygın olarak uzun yıllar kullanılan vergi türüne göre organizasyonlar; gelir vergisinden sorumlu, kurumlar vergisinden sorumlu, özel tüketim vergisinden sorumlu birim gibi her bir vergi için ayrı birimler şeklinde örgütlenmiştir²².

²⁰ Maureen Kidd, *Revenue Administration: Functionally Organised Tax Administration*, International Monetary Fund, Technical Notes and Manuals, 2010, ss. 1-2. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1010.pdf> (01.02.2019).

²¹ Hamza Kahrıman, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.12, S.1(2016), s. 235.

²² Kahrıman, a.g.m., s. 235.

Vergi türü modeli, her bir vergi türü için çok fonksiyonlu bölümlerin faaliyet gösterdiği bir modeldir. Bu model amacına hizmet ederken ortaya bazı eksikler çıkmaktadır. Söz konusu eksiklikler şu şekilde belirtilebilir²³:

-Yapılanma modelinden kaynaklanan özelliğiyle fonksiyonlar tekrar etmektedir, bu durum da etkinsizliğe yol açmaktadır;

-Birden fazla vergi ile ilişkisi olan yükümlüler benzer konularda idarenin farklı departmanlarıyla yeniden muhatap olmakta ve karşı karşıya gelmektedir;

-Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun yönetilmesi, ayrı tahsilât ve denetim fonksiyonuyla karışık hale getirmektedir;

-Vergiye karşı yükümlülerin beklenmeyen ve uygun olmayan davranışlarının artmasına neden olmaktadır;

-Bu modelde, personelin uzmanlık alanı sadece bir vergiyle sınırlanmış olduğundan, çalışanların esnek bir biçimde kullanımı engellenmektedir;

-Gelir idaresinin yönetimi gereksiz olarak parçalanmaktadır.

Belirtilen durumlar örgütsel planlama ve koordinasyonun karışık hale gelmesine neden olmaktadır. Vergi türü odaklı idari yapıda söz konusu olan sorunlar sebebiyle; farklı modeller denenmek istenmiş ve yeni modeller oluşturulmuştur. Sonuç olarak çoğu ülkenin gelir idaresi, fonksiyon temelli veya mükellef odaklı örgütlenmeye geçmiştir.

Diğer taraftan vergi türlerine göre organizasyonların sorumluluk alanlarının vergi tipi açısından net olması ve vergi kanunlarındaki değişikliklerin uygulanmasındaki uyumu gibi sınırlı avantajları vardır. Ancak günümüzde bu organizasyon modeli; süreçlerde, iş akışlarında, altyapı ve sistemlerde bütünlüğünün olmaması, yönetimin ilgi alanının esas amacından uzaklaşması, denetim fonksiyonundan kopuk olması ve mükellef duyarlılığının düşüklüğü gibi nedenlerden dolayı geçerliliğini yitirmiştir²⁴.

²³ Keramet Tezcan, Adnan Gerçek, Mustafa Sarılı, “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, *21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, 2007, ss. 43-44.

²⁴ Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190 (2004), s. 28.

C. FONKSİYONEL ORGANİZASYONLAR

Fonksiyonel organizasyon kendi içinde hiyerarşik olan kamu kurumunun sunduğu hizmetin işlevine göre yapılanmasıdır. Mükellef hizmetlerinden sorumlu, Tahsilât ve ihtilafî işlerden sorumlu, Denetim ve uyum yönetiminden sorumlu birim gibi gerçekleştirilen fonksiyonun çeşidine göre ayrı birimler oluşturulmaktadır. Fonksiyonel örgütlenme şekli, yöneticilerin görev ve yetkileri ile iş sorumluluklarını en etkin şekilde düzenlenmesine imkan sağlar. Her bir fonksiyonel yapı içerisindeki çalışanların, alanlarında derin bir uzmanlık bilgisine sahip olmaları fonksiyonel yapılanmanın en temel avantajlarından. Türk kamu yönetiminde organizasyon yapısı da fonksiyonel bir şekilde oluşturulmuştur²⁵.

Fonksiyonel modelde ilke olarak gelir idaresi personeli fonksiyonel gruplar biçiminde (bilgi işlem, kayıt, muhasebe, denetim, tahsilât gibi) organize olmaktadır. Bu model tek bir mükellef kayıt sistemi oluşturmaktadır ve vergi uygulamalarına tek bir noktadan ulaşabilme imkânı sağlamaktadır. Ayrıca modelin bilgi işlemeyi kolaylaştırmak, mükellefleri standardize etmek ve etkinliği artırmak gibi diğer olumlu yönleri vardır. Modern gelir idaresi örgütlenme biçimini benimsemiş birçok ülkede yaygın olarak uygulanan fonksiyonel organizasyonlar; fonksiyonlar itibariyle uzmanlaşma sağlanması, personel verimliliğinin yüksek, idari maliyetlerin düşük olması gibi bir takım avantajları bulunmaktadır. Bu avantajlarına rağmen; odak noktasının mükelleflerden uzaklaşması ve mükellef duyarlılığının zayıflaması; fonksiyonlara göre parçalanmış bir yönetime yol açması ve fonksiyonlar arası ilişki ve koordinasyonun zayıf olması gibi dezavantajları da bulunmaktadır. Bu nedenle son yıllarda birçok ülke gelir idaresi mükellef odaklı ve karma örgütlenme biçimine geçmiştir. Örneğin en iyi fonksiyonel organizasyon yapısına sahip idarelerden biri olan IRS²⁶ de bu gerekçelerle “mükellef odaklı” bir yapıya geçmiştir²⁷.

D. MÜKELLEF ODAKLI ORGANİZASYONLAR

Mükellef grupları genellikle farklı özelliklere, gelir idaresinden farklı beklentilere, farklı vergi uyum davranışlarına ve farklı risklere sahiptir. Bu nedenle her mükellef

²⁵ Faruk Şen, “Kurumsal Mimari ve Stratejik Konumlandırma: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Örneği”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: II (2018), s. 35; Kahrıman, a.g.m.,ss. 235-236.

²⁶ Amerika Birleşik Devletleri'nde iç gelirlerin toplanması ile ilgili faaliyet gösteren devlet dairesidir.

²⁷ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde ...”, a.g.m., s. 28; Tezcan, Gerçek ve Sarılı, a.g.m., s. 44.

grubuna uygun farklı stratejiler geliştirilmelidir. Bu düşünceden yola çıkarak oluşturulan mükellef odaklı organizasyonlarda; büyük işletmelerden sorumlu, küçük ve orta ölçekli işletmelerden sorumlu, ücret/maaş geliri elde edenlerden sorumlu birim ve diğer mükellefler gibi mükellef çeşidine göre ayrı birimler oluşturulmaktadır²⁸.

Mükellef odaklı anlayışın yaygınlaşmasıyla gelir idareleri organizasyon yapılarında vergi türüne göre organizasyonlar terk edilmeye başlanmış, fonksiyonel ve mükellef odaklı organizasyonlara geçiş yapılmıştır. Çoğu gelişmiş ülkenin de gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasında mükellef odaklı model tercih edilmektedir. Mükellefleri büyük, orta ve küçük işletmeler, işverenler ve ücretliler gibi gruplandırmanın temel düşüncesi; her bir mükellef grubunun farklı özellikleri, gelir idaresinden farklı beklentileri ve farklı vergiye uyum davranışlarının olması sebebiyle, gelir idaresi için farklı riskler taşımalarıdır. Gelir idaresi bu riskleri başarılı bir şekilde yönetebilmek için her bir mükellefe uygun yapı oluşturmakta ve stratejiler geliştirmektedir. Vergiye gönüllü uyumu teşvik etmek amacıyla bu modelde, mükellef haklarının açıklanması, mükellef hizmetlerinin artırılması ve eğitimler verilmesi, denetimlerin artırılması ve etkin bir şekilde sürdürülmesi gibi stratejilerin oluşturulması yönünde çalışmalar yapılmaktadır²⁹. Mükellef odaklı gelir idarelerinin temel felsefesi mükelleflere sunulan hizmetlerin kaliteli olması, bu hizmetlerin standartlarının belirlenmesi ve mükellef haklarına saygı duyulmasıdır³⁰.

Mükellef odaklı organizasyonlar sayesinde; mükellefler ile yapıcı işbirliği sağlanmaktadır, mükelleflerin ihtiyaçlarına daha hızlı cevap verilmektedir, mükellef üzerindeki olumlu etkileri nedeniyle mükellef memnuniyetini ve buna bağlı olarak da mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artırmaktadır. Mükellefleri riskleri itibariyle gruplandırıp kıyaslayabildiği için kaynakları daha riskli alanlara kaydırabilmektedir. Böylelikle vergi kayıp ve kaçaklarının daha aza indirilmesini sağlamaktadır. Gelir idareleri mükellefleri gruplandırarak ele aldığı için her bir mükellef grubu konusunda uzmanlaşmaktadır. Ayrıca gelir yönetiminin, eğitim, destek ve yönlendirme fonksiyonuna en yatkın model olması mükellef odaklı organizasyon yapılarının avantajlarıdır. Bu avantajlarının yanı sıra yeni birimlerin ek maliyet getirmesi, yeni yapıya uygun yetkin ve uzman yönetici ihtiyacının sağlanmasındaki zorluklar gibi dezavantajları bulunmaktadır.

²⁸ Kahriman, a.g.m.,ss.235-237.

²⁹ Tezcan, Gerçek ve Sarılı, a.g.m., s. 44.

³⁰ Tezcan, Gerçek ve Sarılı, a.g.m., s. 57.

Bazı uygulamalarda ise, mükellef odaklı organizasyonların, fonksiyonel yapılarla desteklendiği karma modellerin de mevcut olduğu görülmektedir³¹.

E. KARMA ORGANİZASYONLAR

Gelir idareleri vergi gelirlerini tahsil etmek için üç organizasyon türünden (vergi türlerine göre organizasyonlar, fonksiyonel organizasyonlar, mükellef odaklı organizasyonlar) birini tercih edebildiği gibi organizasyon türlerinden iki veya daha fazla organizasyonun kombinasyonu da tercih edebilir. Organizasyon türlerinden iki veya daha fazla organizasyonun kombinasyonunun kullanılmasına karma organizasyon denir³².

Tablo 1. OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modelleri

Ülke Adı	2004 Yılı	2006 Yılı	2010 Yılı	2015 Yılı
ABD	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı
Almanya	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Karma
Avustralya	Karma	Karma	Karma	Karma
Avusturya	Fonksiyonel / Vergi Türü	Vergi Türü / Mükellef Odaklı	Karma	Karma
Belçika	Karma	Karma	Karma	Karma
Çekya	Fonksiyonel / Vergi Türü	Fonksiyonel / Vergi Türü	Fonksiyonel / Vergi Türü	Fonksiyonel / Vergi Türü
Danimarka	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Karma	Karma	Karma
Estonya		Fonksiyonel	Karma	Karma
Finlandiya		Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Fonksiyonel	Karma
Fransa	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı
Hollanda	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı

³¹ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, a.g.m., ss. 28-29.

³² Kahrıman, a.g.m., s. 235.

Ülke Adı	2004 Yılı	2006 Yılı	2010 Yılı	2015 Yılı
İngiltere	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Karma	Karma	Karma
İrlanda	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı
İspanya	Karma	Karma	Karma	Karma
İsrail		X	Karma	Karma
İsveç	Vergi Türü	Karma	Karma	Karma
İsviçre		Vergi Türü	Karma	Fonksiyonel / Vergi Türü
İtalya	Fonksiyonel / Vergi Türü	Fonksiyonel	Karma	Karma
İzlanda	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Karma	Karma
Japonya	Karma	Karma	Karma	Karma
Kanada	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
Kore	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Fonksiyonel	Karma	Karma
Lüksemburg	Vergi Türü / Fonksiyonel	Vergi Türü / Fonksiyonel	Vergi Türü / Fonksiyonel	Vergi Türü / Fonksiyonel
Macaristan	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Karma
Meksika	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Karma	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı
Norveç	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Karma	Karma	Karma
Polonya	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Karma	Karma	Karma
Portekiz	Vergi Türü	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Karma
Slovakya		Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
Slovenya		Fonksiyonel	Fonksiyonel / Mükellef Odaklı	Karma
Şili		Fonksiyonel	Karma	Karma
Türkiye	Vergi Türü	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
Yeni Zelanda	Karma	Karma	Karma	Karma
Yunanistan	Karma	Karma	Karma	Karma

Kaynak: OECD, *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series: 2004, 2007, 2011 ve 2015*'den tarafımızca derlenmiştir.

OECD ülkelerinin bulunduğu tablodan da görüldüğü üzere zamanla vergi türüne göre klasik organizasyon modeli terk edilerek, fonksiyonel, mükellef odaklı ve bunların karması olan modellere geçiş yaşanmıştır.

III. GELİR İDARELERİNİN HUKUKİ YAPISI VE KURUMSAL DÜZENLEMELER

A. HUKUKİ YAPISINA GÖRE GELİR İDARELERİN ÖRGÜTLENMESİ

1. Gelir İdarelerinin Bağımsızlığı ve Kapsamı

Kamu sektörünün örgütlenmesinde son yıllarda vatandaşlara ve iş dünyasına daha etkili hizmet sunmaya ve topluma daha düşük maliyetle ulaşmaya çalışan önemli değişiklikler olmuştur. Yapılan reformların önemli bir kısmı örgütsel özerklik konusunu ele almıştır. Hükümetlerde departmanlarının ve kurumlarının özerkliğini artırmaya yönelik bir eğilim olmuştur. Temel ilke, bu tür bir özerkliğin, uygun hesap verebilirlik ve şeffaflığı korurken, etkili ve verimli yönetim önündeki engelleri kaldırarak daha iyi bir performansla yol açabileceğidir. Özerklik, kendi kendini yönetme ve bağımsızlık gibi pek çok anlama gelmektedir. Ancak kamu sektörünün yönetimi bağlamında, genellikle bir hükümet departmanının veya kurumunun hukuki olarak bütçeleme, mali işler, insan kaynakları ve idari uygulamalar açısından devletten bağımsız çalışabilme derecesi olarak tanımlanır. Gelir idaresinin özerkliği beş kategoride tanımlanmıştır³³:

- Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde tek bir müdürlük: gelir idaresi işlevleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan tek bir organizasyon biriminin örneğin tek bir müdürlüğün sorumluluğundadır.

- Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde çoklu müdürlükler: gelir idaresi işlevleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı içerisinde yer alan çok sayıda organizasyon biriminin(örneğin, müdürlüklerin) sorumluluğundadır.

- Birleşik yarı özerk bir kurum: gelir idaresi işlevleri, destek fonksiyonları ile birlikte(örneğin bilgi teknolojileri ve insan kaynakları) bir devlet bakanına rapor veren birleşik bir yarı otonom organ tarafından yürütülür.

³³ OECD, "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", OECD Publishing, Paris, ss. 31-33, http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en (01.02.2019).

- Bir yönetim/gözetim kurulu ile birleşik, yarı özerk bir organ: gelir idaresi işlevleri, gerekli destek fonksiyonları ile birlikte (örneğin; bilgi teknolojisi, insan kaynakları) bir devlet bakanına rapor veren bir birleşik yarı özerk bir organ tarafından yürütülür ve gözetim organı/ yönetim kurulu dış görevlilerden oluşmaktadır.

- Diğer: Belirtilenler dışında kalan diğer kuruluşlardır.

2. Gelir İdarelerinin Sorumlulukları ve Kapsamı

Gelir idaresine sadece vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tahsili görevi verilebileceği gibi, başka kamu alacaklarının tahsili görevi de verilebilmektedir buna göre gelir idaresinin sorumlulukları ve kapsamı dar veya daha geniş olabilmektedir. Dar anlamda gelir idaresinin sorumluluklarına sadece merkezi yönetime ait vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tahsili girmekte iken, geniş anlamda gelir idaresinin sorumluluklarına vergilerin yanı sıra sosyal güvenlik katkıları, gümrük vergileri ve öğrenci kredileri gibi kamu alacaklarının tahsili de dâhil edilmektedir.

- *Dolaysız ve dolaylı vergilerin toplanması için birleşik bir organ*³⁴

Genellikle hükümetler, vergi idaresi için tek bir organ oluşturarak dolaysız ve dolaylı vergiler toplamayı birleştirmiştir. Bu konuda gelir idaresinin yapılanmasında bir bölünme veya ayrışma söz konusu değildir.

- *Sosyal güvenlik katkılarının toplanması*³⁵

Sosyal güvenlik katkısı rejimleri, devletin belirli bir takım hizmetlerini (örneğin sağlık, işsizlik ve emekli aylıkları) finanse etmek için tamamlayıcı bir hükümet geliri kaynağı olarak ülkelerin çoğunda kurulmuştur. Sosyal güvenlik katkısı, OECD ülkelerinde ve özellikle de Avrupa'daki en büyük devlet geliri kaynağıdır. Ancak, hükümetler bu katkı paylarının nasıl toplanması gerektiği konusunda oldukça farklı yollar belirlemişlerdir. Bir tarafta ayrı sosyal güvenlik katkısı rejimini yani ana vergi geliri kurumundan ziyade, tahsilâtlarını ayrı bir sosyal güvenlik kuruluşu aracılığıyla yönetmeyi tercih edenler bulunmaktadır. Diğer tarafta da sosyal güvenlik katkısı toplanması vergi toplama işi ile

³⁴ OECD, "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", a.g.e., ss.34-35.

³⁵ OECD, "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", a.g.e.,s.35.

birleştirilmiş ve tek gelir idaresi tarafından yürütülmektedir. Son yirmi yıldaki net eğilim ülkelerde vergi ve sosyal güvenlik katkısı tahsilâtının birleştirilmiş bir idare tarafından yürütülmesine yönelik olmuştur. OECD ülkelerinin dışındaki bazı ülkelerde³⁶ vergi gelirleri ile sosyal güvenlik primlerinin tahsilatı ayrı idareler aracılığıyla toplanırken, diğer bazı ülkelerde³⁷ sosyal güvenlik primleri ve vergi gelirlerinin toplanması entegre edilmiştir.

-Ulusal gelir kuruluşlarının vergi ile ilgili olmayan rolleri³⁸

Birçok ülkede son yirmi yıldan fazladır vergi gelirlerinin tahsilatıyla doğrudan ilgili olmayan, ek gelirlerde gelir birimlerine tahsis edilmiştir. Bu tür bir yaklaşım bazı durumlarda vergi mükelleflerine ekonomik faydalar sağlamak için veya vergi dışındaki alacakların toplanmasında vergi sisteminin kullanılması (örneğin, öğrenci kredileri) için tercih edilmiştir.

Günümüzde gelir idarelerinin büyük çoğunluğuna bir ya da daha fazla rol verilmiştir. Özellikle son yıllarda gelir idarelerine verilen roller şunlardır: Gümrük vergilerinin toplanması; Vergi dışı borçların toplanması (öğrenci kredileri, çocuk nafakaları, çeşitli sosyal/refah programları ödemeleri, bazı ülkelerde emlak vergisinin toplanması ile bağlantılı olan bir mülk değerlendirme fonksiyonu).

B. GELİR İDARELERİ İLE İLGİLİ KURUMSAL DÜZENLEMELER

1. Özel Yönetim Düzenlemeleri

Tüm devlet organları gibi, gelir birimleri de hizmet ettikleri vatandaşlar için hesap verebilir. Bu hesap verebilirliğin yürütüldüğü çerçeve, ülkeden ülkeye değişmektedir ve kurumsal düzenlemeler ve devlet yapıları da dâhil olmak üzere birçok faktörün bir sonucudur. Hesap verebilirliğin sağlandığından emin olmak için özel/olağandışı yönetim mekanizmaları tanımlanmıştır³⁹.

³⁶ Kıbrıs, Malezya, Singapur ve Güney Afrika.

³⁷ Arjantin, Brezilya, Bulgaristan, Çin (bazı eyaletler), Hırvatistan, Estonya, Letonya, Romanya, Arnavutluk, Makedonya, Moldova, Karadağ ve Sırbistan.

³⁸ OECD, "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", a.g.e. ss.38-41.

³⁹ OECD, "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", a.g.e., s.42.

-Resmi yönetim kurulları ve danışma organları⁴⁰: OECD'ye üye on bir ülke⁴¹, gelir organı ile genel olarak vergi idaresi düzenlemelerinin planları ve operasyonları hakkında bir dereceye kadar bağımsız danışmanlık sağlamak üzere, bir idare / danışma kurulu veya konseyin gelir kurumu ile ilgili hükümet bakanı / kolu arasına girdiğini bildirmiştir. Bu tür düzenlemelerin kıtaların ve kültürlerin geniş bir kesimini kapsadığı açık bir gerçektir. Kurulların belirli işlevleri ülkeler arasında farklılık gösterse de, bir gözetim işlevi yürütür ve / veya strateji geliştirme ve planlamada, ana politika onaylarında ve resmi bütçelerin ve iş planlarının imzalanmasında ve genel performans değerlendirmesinde rol oynadığı görülmektedir. İstisnasız yönetim kurulu üyeleri bireysel mükelleflerin vergi işleriyle ilgili konulara dâhil değildir ve belirli vergi mükelleflerinin bilgilerine erişemez. Bu düzenlemenin kurulduğu bazı ülkeler için tanıtımı, vergi idaresi için daha özerk bir organın kurulmasına denk geldi (örneğin, Kanada ve Singapur'da).

-Vergi idare sisteminin dış / bağımsız denetimi⁴²: Avustralya ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki hükümetler, vergi idaresi sisteminin işleyişini rapor etmek üzere gelir kuruluşundan bağımsız uzman organları oluşturmuştur. Bu organlar, tüm devlet kurumlarının çalışmalarını denetleyen ulusal denetim organlarından bağımsız olarak çalışır. Avustralya'da, uzman organ son zamanlarda kişilerin şikâyetlerini ele almaktan sorumlu hale getirilmiştir.

2. Mükellef Şikâyetleri ile İlgili Özel Yapılar ve Düzenlemeler

Birçok ülkede hükümetler, vatandaşlar ve iş dünyası ile ilişkilerinde devlet kurumları (gelir birimleri dahil) ile ilgili bireysel şikâyetleri ele almak için özel kurumlar (örneğin bir Kamu Denetçiliği Ofisi) kurmuştur. Bazı ülkelerde, yalnızca vatandaşlardan ve işten gelir vergisi eylemleri / eylemlerinden kaynaklanan vergi ile ilgili şikâyetleri ele almaya adanmış bir ajans kurulmuştur. Bu tür düzenlemelerin temel amacı, vatandaşların ve işyerlerinin, ağır bir şekilde muamele gördüklerine ya da haksız yere işlediğine inandıkları konuları gündeme getirme ve bu meselelerin konuyla ilgili olduğu kurumdan

⁴⁰ OECD, "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", a.g.e., s.42.

⁴¹ Kanada, Meksika, İsveç, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri, Arjantin, Bulgaristan, Kolombiya, Hindistan ve Singapur.

⁴² OECD, "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", a.g.e., s.46.

bağımsız olarak ele almalarını sağlamaktır. Ülkeler; Böyle bir organın yaratılıp yaratılmadığı; eğer öyleyse, operasyonları belirli bir yasal çerçeve ve yetki kümesine dayanıyorsa; gelir biriminden özerk olup olmadığı ve sistemik meseleler hakkında rapor vermeye yetkili olup olmadığı (vatandaşların ve işyerlerinin bireysel şikâyetlerinin ele alınmasına ek olarak).bakımından değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme sonucunda; Yirmi bir ülkede⁴³, vergi mükelleflerinin şikâyetlerinin, vergi dışı şikâyetler ile birlikte, sistematik konuları da rapor eden bağımsız bir Ombudsman Ofisi (veya eşdeğer) tarafından ele alındığı tespit edilmiştir. Genel Ombudsman, devlet kurumları ile ilgili ya da kamu çalışanlarının eylem ve hataları ile ilgili genel veya dahili olarak gelen şikâyetleri alarak inceleyen ve bu incelemelerini konu bazlı ayrıma gitmeden yapan ombudsman türüdür. Genel Ombudsman yalnızca vatandaşlar ile kamu kurumları arasındaki uyuşmazlıkların giderilmesiyle ilgilenir⁴⁴. On ülkede, yalnızca sistemle ilgili konularda rapor vermeye yetkili olan vergi ile ilgili şikâyetleri (örn. “Vergi Ombudsmanı” veya “Vergi Mükellefleri”) ele almak için özerk bir kurumun var olduğu tespit edilmiştir. Vergi Ombudsmanı mükellef ve gelir idaresi arasındaki güven ilişkisini güçlendirmek için, idarenin eylem, işlem, tutum ve davranışlarından kaynaklanan problemlere cevap verilmesinde, saydamlık ve erişilebilirliğin sağlanmasında, idare tarafından sunulan hizmet kalitesinin yükseltilmesinde rol oynar⁴⁵. Altı ülkede ise, vergi mükelleflerinin şikâyetleriyle bağımsız bir şekilde ilgilenmek üzere kurumun iç yapısına dâhil edilmiş ve belirli bir yasal çerçeveye sahip idarelerin olduğu tespit edilmiştir⁴⁶.

Ombudsman kurumu günümüzde birçok ülkede uygulanmaktadır. Bu kurum, insanları idarenin uygulamalarının olumsuz etkilerinden korur, idare karşısında haklarını ararken maddi ve manevi mağduriyetlerini önler, şikâyetlerini en kısa sürede çözüme kavuşturur. Böylelikle toplumsal huzurun olduğu özgür bir ortam yaratılmasına katkı sağlar⁴⁷.

Amerika’da da IRS’den tamamen bağımsız olarak Mükellefin Avukatı İdaresi bulunmaktadır. Mükelleflerin çıkarlarına uygun olmayan bir vergi uygulaması ortaya

⁴³ Avusturya, Avustralya, Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, Japonya, Kore, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri.

⁴⁴ Onur Özcan, *Vergi Ombudsmanı*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017, ss.99-100.

⁴⁵ Özcan, a.g.e., s.109.

⁴⁶ OECD, “Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies”, a.g.e., ss.48-49.

⁴⁷ Özcan, a.g.e., s.47.

çıkıldığında 30 gün içerisinde başvuruda bulunan mükellefler için IRS ile mükellef arasındaki anlaşmazlık için devreye girer. IRS'nin mükelleflere, onların özel durumuna uygun davranmalarını sağlar, onlara daha aktif savunma hizmeti sunar ve mükellef yararına politikaların geliştirilmesine ve kararlar alınmasına büyük ölçüde katkı sağlar. Mükellefin Avukatı İdaresi'nin kararları bağlayıcı olmadığı halde uygulamada doğrudan dikkate alınmaktadır⁴⁸.

İngiltere'de gelir idaresinin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin haklarını korumak, onların düzeltme taleplerini veya şikâyetlerini çözüme kavuşturmak için “Vergi Ombudsmanı” bir başka adıyla “Parlamento Vergi İdaresi Komisyonu Üyesi” bulunmaktadır. Hükümetten bağımsız olarak faaliyetini yürütür. Ayrıca gelir idaresinin bilgi sağlama problemleri ile ilgili şikâyetleri de çözüme kavuşturmaktadır. Ombudsman mükellefin şikâyetini haklı görürse, gelir idaresine şikâyetle ilgili işlemlerin düzeltilmesi tavsiyesinde bulunur. Bu tavsiyenin idare tarafından yerine getirilmesi zorunlu değildir. Ancak uygulamada Ombudsman'ın hemen hemen bütün tavsiyeleri yerine getirilmektedir⁴⁹.

IV. TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN GELİŞİMİ

A. OSMANLI DÖNEMİ GELİR İDARESİNİN YAPISI

1. Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi Öncesi

Osmanlı Devleti'nde Aşıkpaşazade Tarihine göre ilk vergi, devletin kurucusu olan Osman Gazi'nin pazarda satış yapıp para kazananların iki akça, satamayanların ise hiçbir şey vermemesi fermanı ile başlamıştır. İlk mali teşkilat ise I. Murat döneminde kurulmuştur. Devletin hem gelirlerinde hem de giderlerinde önemli artışların yaşandığı Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında bu yapı geliştirilmiştir. 1838 yılında Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Maliye Bakanlığı kurulana kadar mali işlerle ilgili teşkilatın başında “birinci sınıf muhasip” veya “Defterdar” olarak isimlendirilen bir memur bulunmaktaydı⁵⁰.

⁴⁸ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde ...”, a.g.e., ss.63-64.

⁴⁹ Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde ...”, a.g.e., ss.68-69.

⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2005*, Ankara: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 14, Mayıs 2006, s. 3. http://www.Gelir İdaresi Başkanlığı.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/tarihce.pdf, (19.12.2017).

Maliye Bakanlığı, 1840 yılından itibaren mali idarenin tek sorumlusu olmuş ve devletin tüm gelir ve giderlerini tek elden idare etmiştir. Maliye Bakanlığı'nın kurulmasındaki temel amaç, imparatorluğun gelir ve giderlerini tek hazinede toplayarak çoklu hazine yapısına son vermektir. Böylelikle taşradaki yolsuzlukların ve problemlerin önüne geçerek vergi gelirlerini artırmak istenmiştir⁵¹.

2. Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi Sonrası

Kurulan Maliye Bakanlığı Reis'in başkanlığında dairelerden meydana gelmektedir. Bu daireler içinde Baş Vergisi veya Haraç Dairesi, "Avarız" ve "Bedeli Nuzil" denilen ve kentlerden mahalleler itibariyle alınan vergi ve benzeri gelirlerle ilgili dairedir. Bu anlamda bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri, belirtilen daire tarafından yürütülmüştür. 1881 yılında Maliye Bakanlığı "Heyet-i Merkeziye" ve "Heyet-i Mülhaka" olarak iki ayrı kuruluş olarak ayrılmıştır. Bunun önemi Heyeti Merkeziye'de (Merkez teşkilatı) ilk kez gelir idaresinin yer almasıdır. Meşrutiyet döneminde, 1908'de, Maliye Bakanlığı'nda yetki değişikliği yapılmıştır. Belirtilen dönemde yetkili bulunan Maliye Müşaviri Mösyö Loran, bakanlığı, aralarında Gelirler Umum Müdürlüğü de bulunan sekiz müdürlükten oluşan bir yapı üzerine oturtmuştur⁵².

B. CUMHURİYET DÖNEMİ GELİR İDARESİNİN YAPISI

1. Varidat Umum Müdürlüğü Dönemi

Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi olarak kurulan gelir idaresi, 1936'da Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür. Varidat Umum Müdürlüğü (Kamu Gelirleri Müdürlüğü), devletin gelir bütçesini ve gerekçesini hazırlamak, gelir kanunlarının uygulanmasını sağlamak, gelir teşkilatının faaliyetlerini kararlaştırmak, bina ve arazi vergilerinin tarh, tahakkuk, tahrir ve tadil işlerine ait kanun ve tüzükleri hazırlamak ve bu işlere ait kanuni gereklerinin zamanında yapılmasını sağlamakla görevlidir. 1942 yılında 2996 sayılı Kanun'da 4286 sayılı Kanun'la⁵³ yapılan değişiklikle Varidat Umum

⁵¹ Aslıhan Nakiboğlu, "19. Yüzyılda Osmanlı Maliyesinde Değişim, Bürokratik Düzenlemeler ve Maliye Nezâretinin Kurulması", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.5, S.2 (2012), s.74.

⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2005", a.g.r., s.1.

⁵³ 14.08.1942 tarih ve 5184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Müdürlüğü kaldırılmış ve yerine dolaysız vergilerin yönetimi için Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü ile dolaylı vergilerin yönetimi için Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur.

Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri'nin görevleri şu şekilde belirlenmiştir: “Vasıtasız vergi kanunlarının uygulanmasında idare, vilayetler gelir teşkilatının vasıtasız vergilerin tarh ve tahakkuku üzerindeki faaliyetini düzenlemek, vasıtasız vergilere ait kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin değişiklikleri hazırlamak ve uygulamadaki uyumsuzluk ve kararsızlık üzerine olacak sorulara cevap vermek ve bu işlere ait kanuni gereklerin zamanında yapılması için gerekli tedbirleri almak, vasıtasız vergilere etkisi olan bütün kanun projelerini incelemek ve irdelemek, vasıtasız vergilere ait istatistikler için gerekli bilgileri toplamak, mahalli idareler vergi sisteminin devlet vasıtasız vergileriyle olan uyumunu sağlamak Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü'nün görevidir”. Devletin gelir bütçesi, “Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri” tarafından ortak hazırlanmaktadır.

“Merkez kadrosunda yer alan personelin iki Umum Müdürlük arasında ayrım Maliye Vekâleti tarafından yapılmaktadır. Vilayetler varidat teşkilatına dahil olan personelin atamaları vekaletle ait olanların tayin, terfi, nakil, tahvil ve cezalarına ait teklifler Vasıtasız Umum Müdürlüğünce yapılmaktadır. Fakat vasıtalı vergiler için ayrı teşkilat kurulan vilayetlerde bu teşkilat kapsamındaki personel hakkında bu işler Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü'nce yerine getirilir”⁵⁴. 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanunla⁵⁵ “Vasıtasız Gelirler Umum Müdürlüğü” ile “Vasıtalı Gelirler Umum Müdürlüğü”, “Gelirler Umum Müdürlüğü” çatısı altında birleştirilmiştir⁵⁶.

2. Gelirler Genel Müdürlüğü Dönemi

1946 yılında kurulan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri 4910 sayılı Kanun'un 2 nci maddesinde şu şekilde belirlenmiştir:

“Devletin gelir bütçesini gerekçesiyle birlikte hazırlamak, gelir kanunlarının uygulanmasını yönetmek, iller gelir teşkilatının iş güdümünü düzenlemek, gelirlere ilişkin

⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2005*”, a.g.r., s.2.

⁵⁵ 07.06.1946 tarih ve 6327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁶ Sarılı, a.g.e., s. 26.

kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak, uygulamalardaki anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine sorulan sorulara cevap vermek, bu işlere ilişkin kanun hükümlerinin vaktinde yapılmaları için gerekli tedbirleri almak, gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek, Maliye Bakanlığı'nın izni ile silinmesi gereken vergilere ilişkin işlemleri yapmak, Maliye Tetkik Kurulu'nun isteğine göre gelirler istatistiği için gerekli bilgileri toplamak, özel idareler ve belediyeler vergi sisteminin devlet vergileriyle olan ilgi ve uyumunu sağlamak ve bu idarelere bırakılmış olan bina ve arazi vergilerinin tarh, tahakkuk, tahrir ve tadil işlerine ait kanun ve tüzüklerle bunlarda yapılacak değişiklikleri hazırlamak görevleriyle ödevlidir⁵⁷.

1950 yılında 5655 sayılı Kanun'un⁵⁸ 4 üncü maddesiyle 2996 sayılı Kanun'un değiştirilen 10 uncu maddesine göre Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri aşağıdaki gibi değişmiştir⁵⁹:

- Gerekeceğiyle birlikte kamunun gelir bütçelerini hazırlamak,
- Kamu gelirleriyle ilişkili yasaları uygulamak,
- Devletin gelirlerinin zamanında ve yasalara uygun biçimde tahsil edilmesi için önlemler almak,
- Gelir teşkilatlarının iş güdümünü düzenlemek,
- Kamu gelirleriyle ilgili yasa ve teklifler ile bunlara ilgili tüm değişiklikleri düzenlemek,
- Uygulamalardaki aksaklık ve yavaşlama hakkında sorulan sorulara yanıt vermek ve bunlarla alakalı kanun hükmünün zamanında yapılması için önlemler almak,
- Gelirlerle alakalı her türlü yasa tekliflerini ve tasarılarını inceleyerek, bunlarla ilgili düşünceleri belirtmek,
- Terkin edilmesi gereken vergilerin ve zaman aşımına uğrayan diğer kamu gelirlerinin yasalara göre silinmesi ile ilgili işlemleri yerine getirmek,
- Tahakkuk ve tahsilatla ilgili hesapları ve istatistikleri tutmak,

⁵⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2005*”, a.g.r., ss.2-3.

⁵⁸ 03.04.1950 tarih ve 7473 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁹ İlhan Özer, *Vergi İdaresi*, İstanbul Üniversitesi Yayınevi, 1966, s. 17.

- Yerel yönetimlerin vergi sistemleri ile merkezi yönetimin vergi sistemi arasındaki ilişkinin sağlanması için gerekli tedbirleri almak”.

Görüldüğü gibi Gelirler Genel Müdürlüğü devlet mekanizması içinde çok önemli faaliyetleri yerine getirmektedir. Genel Müdürlüğünün hazırladığı gelirlerle ilgili kanun tasarıları; devlete geniş mali imkânlar tanımıştır. Devlete en büyük geliri sağlayan Gelirler Genel Müdürlüğünün ve teşkilatının da devlet mekanizması içinde önemli bir yeri vardır⁶⁰.

3. Gelir İdaresi Başkanlığı Dönemi

5345 sayılı kanun⁶¹ ile Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatı bünyesinde bulunan Gelirler Genel Müdürlüğü ve örgütlendiği il ve ilçelerde bulunan defterdarlıklar ve mal müdürlüklerine bağlı gelir birimleri kaldırılmıştır⁶². Bunların yerine Maliye Bakanlığı'na bağlı kuruluş ve özerk bir yapı şeklinde “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur⁶³.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasıyla altmış yıllık gelenek dönüşüme uğramış vergi idaresinin teşkilat ve görevlerinde köklü değişiklikler yapılmıştır. Günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığı Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ve farklı bir kuruluş olarak örgütlenmiştir. Böylelikle gelir idaresi merkez ve taşra teşkilatı itibariyle yönetsel bir bütünlük kazanmıştır. İdareye bazı üst görevleri dışında; personeli kendi atayabilme, genel bütçe içerisinde bağımsız bir bütçe hazırlama ve kullanma, merkez ile taşra teşkilatı arasında aracısız doğrudan yazışma yapabilme imkanları sağlanmıştır. Bu yapılanma ile birçok batılı ülkede olduğu gibi hem merkezde hem de taşra teşkilatında fonksiyon esaslı organizasyon türü benimsenmiştir. Ancak büyük mükelleflere yönelik olarak mükellef odaklı organizasyon türü esas alınmıştır. Muhasebe ve kovuşturma işlemlerini vergi dairelerinin her biri yerine ortak hizmet olarak vergi dairesi başkanlığı bünyesinde yapılandırılmıştır. Vergi daireleri sadece mükellefle yakın teması gerektiren vergilendirme işleri ile görevlendirilmiştir⁶⁴.

Gelir İdaresi Başkanlığının, kamu gelir politikalarını adil ve tarafsız uygulamalarla yönetmek; vergileri ve benzeri kamu gelirlerini düşük maliyetlerle tahsil etmek;

⁶⁰ Özer, a.g.e., s.17.

⁶¹ 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2005*, a.g.r., s.3.

⁶³ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, , 2014, s. 235.

⁶⁴ Meral Fırat, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”, *Türk Dünyası Araştırmaları*, S.216 (2015), s. 180.

mükelleflerin vergilere karşı uyumunu arttırmak; mükelleflerin haklarını ihlal etmeden kaliteli ve verimli hizmet sunmak; mükelleflerin yükümlülüklerini daha kolay yerine getirmelerini sağlamak; faaliyetlerini yerine getirirken saydamlık, hesap verilebilirlik ve mükellef odaklılık ilkeleri çerçevesinde hizmet sunmak temel görevleridir⁶⁵.

Gelir idaresinin görevleri 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 4.maddesinde de aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

“-Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenlenen kamu gelir politikalarını yerine getirmek,

-Mükelleflerin vergilemeye karşı uyumlarını sağlamak,

-Mükellef haklarını korumak ve mükellefler ile Başkanlık ilişkilerini karşılıklı güven esasına dayandırılması ile ilgili önlemler almak,

-Mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan hakları ve yükümlülükleri hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamak,

-Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,

-Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,

-İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak belirtilen merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği konusunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan sorunların mümkün olduğunca azaltılmasına ve uygulamada birliğin sağlanmasına yönelik önlemler almak.

-Vergilendirme ile alakalı bilgi ve belgeleri toplayarak, bilgi işlem faaliyetlerini yerine getirmek,

-Vergi kanunları ve diğer mali kanunlar kapsamında belirlenen vergi ile alakalı her türlü muafiyet, istisna ve indirim maliyetlerini ölçerek, bu maliyetlerin ekonomik ve sosyal etkilerini araştırmak,

-Vergi kaybının engellenmesi hususunda gerekli önlemleri almak,

-Yerel yönetim gelir politikaları ile merkezi yönetim gelir politikalarının uygulanmasında uyumu sağlamaya yönelik önlemler almak.

⁶⁵Salim Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Nisan 2017, s. 197.

-Kamu gelirlerini etkileyen tüm kanun tasarılarını ve tekliflerini, verginin tekniği ve uygulamaları bakımından incelemek ve görüşleri bildirmek,

-Vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik diğer kurumlarla işbirliği yaparak, veri alışverişi sağlamak,

-Yetki alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri takip etmek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle bu konularda istişareler yapmak,

-Terkinin gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan diğer kamu alacaklarının yasalar gereği terkin edilmesi ile ilgili işlemlerin gerçekleşmesini sağlamak,

-Kalifiye ve donanımlı personelin tedarik edilmesini, kariyer planlamalarının yapılmasını ve performansların değerlendirilmesini yapmak,

-“Kamu Görevlileri Etik Kurulunun” belirlemiş olduğu ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

-Faaliyet sonuçlarını, düzenli bir şekilde kamuoyuna sunmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıllarda kamuoyuna duyurmak,

-Kanunlar tarafından düzenlenen diğer görevleri yerine getirmektir”.

Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflerin artan ihtiyaçlarına iyi bir şekilde cevap vermek için çalışmalarında etkinliği ve verimliliği dikkate alması gerekmektedir. Yeniden yapılandırılan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vizyonu; yüksek kalitede hizmet sunmayı esas alan mükellef odaklılık temel ilkesine uygun görev yapmaktır. Gelir İdaresinin sunduğu hizmetin kalitesini çalışan personelin hal ve davranışları belirler⁶⁶.

IV. TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MEVCUT DURUMU

A. TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANMA SÜRECİ

Gelir idareleri uzun döneme yayılan reform stratejileri belirleyerek faaliyetlerini daha etkili bir biçimde sürdürebilmeyi amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda gelir idarelerinin tercih ettikleri yollar; idari yapılarında yeniden örgütlenme, ileri derece bilişim teknolojilerini kullanma ve personelini buna hazır hale getirmektir. Gelir idaresinin

⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı*, a.g.e., s. 9.

etkinliğini belirleyen kıstaslardan biri vergi kayıplarının miktarıdır. Vergi kaybının fazla olduğu ülkelerde vergi sistemi köklü bir değişime ihtiyaç duyar. Fakat vergi kaybının az olduğu ülkelerde, mükelleflerin mevcut yüksek vergi uyumlarını korumak ve vergilerin uyum ile tahsilat maliyetlerini azaltmak hedeflenir. Ülkelerin gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasında, başarı sağlayan ülkelerin yol gösterici reformlarının; vergi sisteminin daha anlaşılır hale getirilmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının teşvik edilmesi, gelir potansiyellerine göre mükelleflere farklı şekillerde davranılması ve etkin bir şekilde yönetiminin garanti altına alınması gibi girişimlerin söz konusu olduğu görülmektedir⁶⁷.

Gelir idareleri, gelişmiş ülkelerin en iyi örgütlenmiş kamu idareleri arasında yer almaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ise gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması hep tartışılan bir konu olmuş ve gelişmesine fazla önem verilmemiştir. Vergi gelirlerinin tam olarak toplanamaması, bunun sonucunda kamu kesimi açıklarının sürekli bir hale gelmesi ve borçlanmanın sürekli olarak artması gelir idarelerinin her dönem tartışılmasına neden olmaktadır. Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasının temel gerekçeleri arasında; vergi tabanının genişletilmesi, vergi uyumunun artırılması ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi yer almaktadır⁶⁸.

James W. Martin ile Frank Cush Türkiye’de Gelir İdaresi’nin yetersizliğini ilk olarak tespit etmiş ve 1950 vergi reformundan sonra Türkiye’ye gelip zamanın Maliye Bakanı Hasan Polatkan’a bu konuda rapor vermiştir. Daha sonra 1963 yılında ABD Dallas Bölgesi Vergi Müdürü Frank White tarafından “Türkiye’de Vergi İdaresinin Islahı” adında bir rapor hazırlanmıştır. 1964 yılında Ali Alaybek başkanlığında oluşturulan vergi reform komisyonu Gelirler Genel Müdürlüğü’nün yeniden yapılanması konusunda ilk kanun tasarısını hazırlamıştır. Bu gelişmelerin yanı sıra Kalkınma Planlarının neredeyse tamamında vergi idaresinin yeniden yapılanması hususunda tavsiye niteliğinde kararlar alınmış fakat bunların neredeyse hiç biri uygulamaya geçirilememiştir⁶⁹. 2000 yılındaki IMF raporu ve Maliye Gelirler Kontrolörleri Raporu, 2002 yılındaki Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Çalışması, 2003 yılındaki Vergi Denetmenleri Derneği Raporu ile çalışmalar devam etmiştir. Yapılan bu çalışmalarda Türk gelir idaresinde yeniden

⁶⁷ Tezcan, Gerçek ve Sarılı, a.g.m., s. 41.

⁶⁸ Ahmet Barbak, “Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Özerklik Tartışmaları (1980-2010)”, *Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yönetim Bilimleri Anabilim Dalı Seminer Çalışmaları*, 2010, s. 1.

⁶⁹ Nazmi Karyağdı, *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*, Ankara Sanayi Odası, 2001, ss. 60-61.

yapılanmayı gerektiren sorunlar ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir⁷⁰. Bu incelemelerle Türkiye’de Gelir İdaresinin yeniden yapılanması gerekliliği uzun uzun tartışılmış, idarenin sorunları dile getirilmiş ve yöneltlen eleştiriler dikkate alınarak daha işlevsel bir yapılanma isteği ortaya konulmuştur. Türk gelir idaresinde iç denetim anlayışının olmaması, performans denetimin yapılamaması, mükellefin faaliyetlerinin yakından takip edilememesi, teknolojinin imkanlarının etkin kullanılamaması, nitelikli personel eksikliği olması gibi nedenlerle yeniden yapılanma süreci başlatılmıştır⁷¹.

Aslında Türk Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasının IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği tarafından tavsiye edildiği görülmektedir. Türkiye’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ve denetim fonksiyonuna daha fazla ağırlık verilmesi, IMF ile yapılan stand-by anlaşmalarının bir ön şartı olarak belirlenmiş olması da bu durumun somut göstergesidir⁷².

Bütün bunlarla ilgili olarak 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun”⁷³ çıkarılmıştır. Bu kanun ile gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı’na dönüştürülmüştür.

5345 Sayılı Kanun’un 1’nci maddesinde kanunun amaçları şu şekilde gösterilmektedir;

- Gelir politikalarını adil ve tarafsız olarak uygulamak,
- Vergi ve diğer kamu gelirlerini düşük maliyetlerle tahsil etmek,
- Mükelleflerin vergilemeye karşı uyumlarını sağlamak,
- Mükelleflerin haklarını ihlal etmeyerek, onlara kaliteli hizmetin sunulması ile yükümlülüklerini daha kolay gerçekleştirmelerini sağlamak,
- Saydamlık, katılımcılık, hesap verebilirlik, etkinlik, verimlilik ve mükellef odaklılık temel ilkeleri doğrultusunda hizmet sunmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı’na

⁷⁰ Adnan Gerçek, “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.254(Kasım, 2009), s. 24.

⁷¹ Aylin Cesur, Ali Çelikkaya, “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.16, S.2, (Aralık 2014), s. 12.

⁷² Tezcan, Gerçek ve Sarılı, a.g.m., s. 53.

⁷³ 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir⁷⁴.

Gelir idaresinin değişen örgüt yapısına bakıldığında getirilen en önemli yenilik “mükellef odaklılıktır”. Bu yenilik özünde “çalışan odaklılığı” ve toplamda ise “insan odaklılığı” barındırmaktadır. Günümüzde kamu sektörü ya da özel sektör olsun “insan odaklı” olmayan bir kurumun da ayakta kalmasının mümkün olmayacağı aşikardır⁷⁵.

Ekonomide belli bir ağırlığı olan ve büyük mükellef olarak nitelenen mükellefleri ayrı bir yapı altında toplamanın vergi gelirlerini ve mükellef memnuniyetini artıracığı düşüncesiyle 05/08/2006 tarihli 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile İstanbul'da büyük işletmelerden sorumlu birim olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Bu vergi dairesi başkanlığına bağlı büyük mükellefler; cirosu, ödediği vergi miktarı, aktif büyüklüğü ve çalışanlarının sayısı gibi kriterlere bakılarak belirlenmiştir. Fakat bankacılık ve sigortacılık sektöründeki kuruluşlar kriterlere tabi tutulmadan büyük mükellef sayılmıştır. Böylelikle İstanbul'da bulunan vergi gelirlerinin de yaklaşık %25'ini oluşturan 800 civarında şirket Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlanmıştır⁷⁶.

2014 yılında çalışmaları başlanan ve 2015 Şubat ayında Eskişehir ilimizde uygulamaya geçen Tek Vergi Dairesi Projesi ile mükelleflere daha iyi hizmet sunmak, mükellef memnuniyetini ve vergi uyumunu artırmak amaçlanmıştır. Bu proje ile mevcut vergi dairelerinin tamamı vergi dairesi başkanlığına devredilmiş ve vergi dairesi başkanlıklarına vergi dairesi ve tahsil dairesi sıfatı kazandırılmıştır⁷⁷. Yani Eskişehir ilindeki tüm vergi daireleri birleştirilerek tek bir vergi dairesi olarak hizmet vermeye başlamıştır. “Birleştirilen vergi dairelerinin birleşmeden önceki dönemlere ait işlemleri ve bu işlemlere ait tüm veriler yeni vergi dairesi başkanlığında birleştirilip, hem eskiye yönelik hem de güncel işlemlerde kullanılacak şekilde yapılandırılmıştır”⁷⁸. Vergi daireleri, Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı şube niteliğine kavuşturulmuştur. Mükellefler

⁷⁴ Cengiz Toraman ve Hasan Abdioğlu, “Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (Gird) ve Gelir İdaresince Kullanımı”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C.10, S.2(2008), s. 94.

⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e., s.11.

⁷⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, “Kuruluş Nedenleri”, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji>, (27.01.2017).

⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 247, Şubat 2017, s.130. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf (01.02.2018)

⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015*”, a.g.r., s.97.

dilediği vergi dairesinden hizmet alabilmektedir. Eskişehir Vergi Dairesine bağlı 5 şube faaliyet göstermektedir⁷⁹.

B. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN MEVCUT DURUMU

Gelir İdaresi Başkanlığı, Anayasa’da mevcut ilkeler ve yürürlükte bulunan kanunlara uygun biçimde fonksiyonlarını yerine getirmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın mükelleflerin vergilere uyumlarını artırmak, vergi ve benzeri devlet gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak toplanması için tedbirler almak, vergi kaybının azaltılması hususunda önlemler almak, vergi mükelleflerini kanunlardan doğan hakları ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirmek gibi oldukça önemli fonksiyonları vardır⁸⁰.

Ancak ülkemizde yürütülen yeniden yapılandırma süreci sonucunda gelir idaresinin organizasyon yapılanması tam olarak tamamlanmadığından, 29⁸¹ ilde Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlükleri, Eskişehir ilinde Tek Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde şubeler ve diğer 52⁸² ilde Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri şeklinde üç farklı organizasyon yapısı bulunmaktadır.

1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Örgüt Yapısı

Türkiye’de gelir idaresinin örgüt yapılanmasında; merkez ve taşra teşkilatı olmak üzere iki kademeli bir örgütlenme biçimi benimsenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu ve genel bütçeli idare kapsamındadır⁸³.

Merkez teşkilatı Ankara’da bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı ve birimlerinden oluşmaktadır. 2018 yılı sonu itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı bünyesinde 29 ilde örgütlenmiş 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük

⁷⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*”, a.g.r., s.130.

⁸⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*”, a.g.r., s.154.

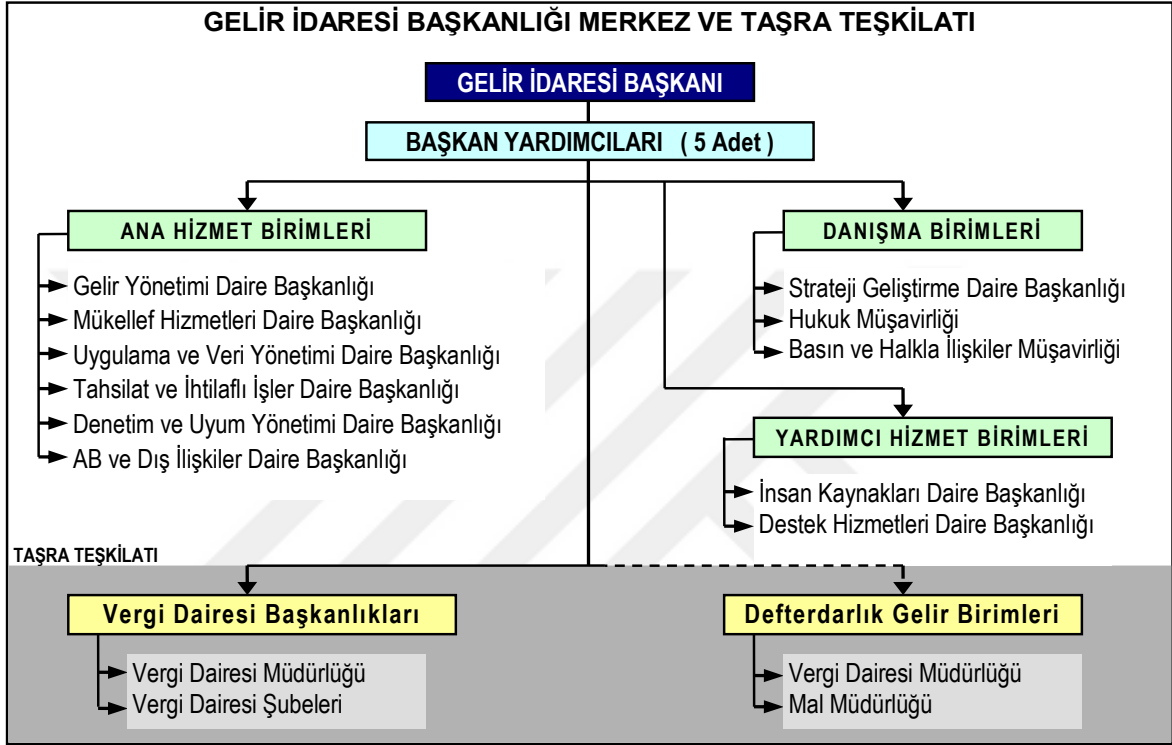
⁸¹ Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Gaziantep, Hatay, Mersin, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Muğla, Sakarya, Samsun, Tekirdağ Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak, Eskişehir.

⁸² Adıyaman, Afyonkarahisar, Ağrı, Amasya, Artvin, Bilecik, Bingöl, Bitlis, Bolu, Burdur, Çanakkale, Çankırı, Çorum, Elazığ, Erzincan, Giresun, Gümüşhane, Hakkari, Isparta, Kars, Kastamonu, Kırklareli, Kırşehir, Kütahya, Mardin, Muş, Nevşehir, Niğde, Ordu, Rize, Siirt, Sinop, Sivas, Tokat, Tunceli, Uşak, Van, Yozgat, Aksaray, Bayburt, Karaman, Kırıkkale, Batman, Şırnak, Bartın, Ardahan, Iğdır, Yalova, Karabük, Kilis, Osmaniye, Düzce.

⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*”, a.g.r., s.21.

Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 173 Grup Müdürlüğü, 404 Müdürlük, 57 Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 464 Vergi Dairesi Müdürlüğü, 575 Bağlı Vergi Dairesi (Mal müdürlüğü), 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı) bulunmaktadır⁸⁴.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın teşkilat şeması şu şekilde gösterilebilir.



Kaynak: Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s.148.

Şekil 2: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Şeması

a. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkez Teşkilatı

Gelir idaresinin merkez teşkilatı; ana hizmet birimlerinden, danışma birimlerinden ve yardımcı hizmet birimlerinden meydana gelmektedir. 5345 sayılı Kanunun 8 inci maddesine göre, ana hizmet birimlerine verilen yükümlülükler gerektiği takdirde birden fazla daire başkanlığı tarafından yürütülebilmektedir⁸⁵.

⁸⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 314, Şubat 2019, s.20. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyet_raporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf (10.06.2019).

⁸⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, "*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*", a.g.r., s. 22.

(1) Ana Hizmet Birimleri⁸⁶

-*Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı*; gelir üzerinde etkisi olan her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından değerlendirerek görüş bildirmektedir. Gelir kanunlarının uygulanmasına yönelik görüş oluşturmada, ortaya çıkan tereddütleri gidermekte, gelir kanunu tasarıları ve kararnamelerinin hazırlık çalışmalarına katkı sağlamakta ve mevzuat değişikliği önerilerinde bulunmaktadır.

-*Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*; vergi bilincinin artırılması amacıyla mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirerek vergi bilincini artırmaya yöneliktir. Mükellef hizmetlerinin ve mükellefle olan iletişimin hızlı ve etkin olması için gerekli tedbirleri almaktadır. Mükellef haklarının korunmasını sağlamak için gerekli alt yapıyı hazırlayarak mükellef şikâyetlerini değerlendirerek mükellef memnuniyetini ölçmektedir.

-*Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı*; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın faaliyet ve hizmetlerinin hızlı ve etkili olması için gerekli bilgi işlem sistemlerini kurarak bu sistemleri teknolojik gelişmelere uygun bir biçimde geliştirerek bilişim faaliyetlerini yürütmektedir. Kurumun mali bilgi veri tabanını oluşturur ve ilgili birimlerin kullanımına sunar. Mükelleflerle ilgili her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak için Risk Analizi Sistemi üzerinden risk analizi yapar böylelikle mükellefin vergiye gönüllü uyum düzeyini ölçerek veri sağlar.

5018 sayılı “Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kapsamında kamu idarelerine verilmesi söz konusu olan tüm beyanname, bildirge ve benzeri belgeleri bu idarelerin mevzuatı gereğince elektronik ortamda verilmektedir. Ayrıca Başkanlığın taşra teşkilatına ilişkin yetki ve işlemleriyle alakalı her türlü yönetmelik ve yönergeleri hazırlamak ve belirtilen kuruluşlarla ilgili faaliyetleri yerine getirmekte, işlemlerin koordinasyonunu yürütmektedir.

-*Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı*; 6183 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun” kapsamı dahilinde, amme alacaklarının zamanında ve yasalara uygun bir biçimde tahsilini sağlamak için gerekli önlemleri alarak, ortaya çıkan sorunların çözüme kavuşturulması konusunda mükelleflere ve ilgili birimlere görüş

⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 276, Şubat 2018, ss.28-30. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyet_raporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf (13.04.2018)

bildirmek esas görevidir. İhtilafı konularını analiz ederek mükelleflerle anlaşmazlıkları azaltacak önlemler alarak, kamu alacaklarının taksitlendirme, terkin ve tecil işlemlerini yerine getirmektedir. Bunlara ek olarak, terkin edilmesi gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan kamu alacaklarının terkin edilmesiyle alakalı işlemleri yerine getirmektedir. Vergi ve benzeri kamu gelirleri ile ilgili yasaların uygulanmasından doğan ihtilaflardan kaynaklanan davaların yetkili mercilerde takip edilmesi ile savunmasının yapılması işlemlerini yürütmek de görevleri arasında yer almaktadır.

-Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı; mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla, vergi uyumunu olumsuz etkileyebilecek durumları tespit etmek ve bu alanda çözüm üretmek görevini yürütmektedir. Ayrıca vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek için gerekli olan tedbirleri tespit ederek bunları önermektedir. Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmektedir. Tek düzen hesap planı ve mali tablolarla alakalı çalışmaların yürütülmesine ve muhasebe standartlarının belirlenmesiyle ilgili faaliyetlere katılıp, görüşlerini bildirerek katkı sağlamaktadır.

-Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı; Uluslararası vergiler ile ilgili ilişkileri yürüterek çok taraflı anlaşmaları yürütmek amacıyla kurulmuştur. Kamu gelirleri üzerinde etkisi olabilecek bütün uluslararası anlaşmalarla ilgili teklifleri vergi tekniği ve uygulamaları kapsamında araştırarak, bu konuda görüşlerini bildirmek de görevlerinden diğeridir. Çok uluslu kuruluşlarla ve diğer devletler ile görevleri kapsamına giren her türlü konuda istişareler yapmak ve bu konularda eğitim faaliyetlerinde bulunmak yetkisine sahiptir.

(2) Danışma Birimleri

-Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı; ulusal kalkınma strateji ve politikaları ile yıllık program çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığının orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemektedir. Başkanlığın yetki alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmektedir ve bunları gözlemleyerek değerlendirip sürekli gelişim önerilerinde bulunmaktadır. Başkanlık bütçesini stratejik plan ve yıllık hedeflere göre hazırlayarak, Başkanlık faaliyetlerinin bunlara uygun olup olmadığını değerlendirmekte ve kontrol etmektedir. Kanunlarda yer alan vergi harcamaları olarak ifade edilebilen her türlü vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin maliyetlerini hesaplayarak, bunların ekonomik ve sosyal etkilerini araştırmaktır. Ayrıca, merkez ve taşra teşkilatlarının işlemlerinin akışı ile

verimliliğinin artırılmasına yönelik öneriler geliştirerek performansa yönelik analiz yapmak ve bunları yorumlayarak yıllık faaliyet raporlarını hazırlamak görevleri arasında yer almaktadır⁸⁷.

-*Hukuk Müşavirliği*; 5345 sayılı Kanununun 18 inci maddesi ile ilgili 02.11.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca;

“Başkan, Başkanlık birimleri ve bakanlıklar tarafından gönderilen kanun, tüzük ve yönetmelik tasarı ve taslakları ile diğer hukuki konular hakkında görüş bildirmekte,

Başkanlığın menfaatlerini koruyucu ve anlaşmazlıkları önleyici hukuki tedbirleri almakta, anlaşma ve sözleşmelerin bu esaslara uygun olarak yapılmasına yardımcı olmakta,

Başkanlığın görev alanı ile ilgili işlemlerden dolayı Bakanlık husumetiyle açılan idari davalarla sınırlı olmak üzere Bakanlığı temsil etmek ve gerektiğinde Bakanlığa muhakemat hizmeti vermekte,

İdarenin taraf olduğu adli ve idari davalarda, iç ve dış tahkim yargılamasında, icra işlemlerinde ve yargıya intikal eden diğer her türlü hukuki uyuşmazlıklarda idareyi temsil etmekte, dava ve icra işlemlerini vekil sıfatı ile takip etmekte,

İdarece hizmet satın alma yoluyla temsil ettirilecek dava ve icra takipleri ve tahkim ile ilgili işlemleri koordine etmekte, izlemekte ve denetlemekte,

Hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonunun sekretarya hizmetlerini yerine getirmekte, idarenin amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmalarını temin etmek amacıyla gerekli hukuki teklifleri hazırlamaktadır”.

- *Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği*; basın ve halkla ilişkilerle ilgili faaliyetleri planlayarak yürütmektedir. 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununa göre yapılacak bilgi edinme başvurularını hızlı, etkin ve doğru bir şekilde sonuçlandırmak üzere gerekli tedbirleri almaktadır.

(3) Yardımcı Hizmet Birimleri

- *Personel Daire Başkanlığı*; Gelir İdaresi Başkanlığının fonksiyonlarının yetkinliklerine uygun insan gücü politikası ve planlaması konusunda çalışmaları

⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017*”, a.g.r., ss. 33-34.

yürütmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı personelin kariyer ve eğitim planlarını hazırlayıp uygulayıp değerlendirmektedir. Başkanlık personelinin özlük işlemlerini yürütmektedir. Personelin mesleğe giriş, yeterlik ve görevde yükselme sınavlarına ilişkin işlemlerini yapmaktadır.

-Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı; Başkanlığın ihtiyacı olan her türlü yapım, satın alma, kiralama, bakım ve onarım, arşiv, sağlık ve benzeri hizmetler ile mali hizmetleri yürütmektedir. Fiziki çalışma ortamlarını uygun ve standart hale getirmekte, kaynak ihtiyaçlarının etkin, verimli ve zamanında karşılanmasını sağlamaktadır. Taşınır ve taşınmaz kayıtlarını tutmakta, basılı kâğıtlar ve malzemenin temini ile yayın faaliyetleriyle ilgili işleri yapmaktadır. Ayrıca, Başkanlığın sivil savunma ve seferberlik hizmetleri ile ilgili işlemlerini planlamakta ve yürütmektedir⁸⁸.

b. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Taşra Teşkilatı

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 23. maddesi uyarınca Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ve bunlara bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde faaliyet gösteren, anılan kanunun 24 ve 25. maddelerinde yer alan görev ve yetkilerine sahip vergi dairesi müdürlüklerinden meydana gelmektedir.

2018 yılsonu itibariyle Gelir İdaresi Başkanlıkları taşra teşkilatı bünyesinde; 29 ilde örgütlenmiş 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 173 Grup Müdürlüğü, 404 Müdürlük, 57 Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 464 Vergi Dairesi Müdürlüğü, 575 Bağlı Vergi Dairesi (Mal müdürlüğü), 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı) bulunmaktadır⁸⁹.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatları, doğrudan merkeze bağlı olan vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinden meydana gelir. Vergi dairesi başkanlığının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlarda söz konusu olabilecek değişiklikler Cumhurbaşkanlığı'nca yapılmaktadır. Vergi dairesi başkanlıkları, 5345 sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri

⁸⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018", a.g.r., ss.30-31.

⁸⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018", a.g.r., s. 20.

Hakkında Kanun'un" 24'üncü maddesine göre ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu stratejiler ve politikalar kapsamında hizmetleri şu şekildedir⁹⁰:

“- Yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak,

- Personel atama, disiplin, terfi, sicil, harcırah ve benzeri özlük işlemlerinden dolayı idarî yargı mercileri nezdinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek,

- Vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek,

- Mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmek,

- Mükellefi hakları konusunda bilgilendirmek ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetmek,

- Mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmek”.

(1) Vergi Dairesi Başkanlıkları

Vergi dairesi başkanlıkları; “yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalar ile gerektiğinde kanun yollarına gitme talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere yasaların uygulanması ile ilgili görüşlerini bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri hakkında bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını ihlal etmeyen, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve

⁹⁰Gelir İdaresi Başkanlığı, “Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017”, a.g.r., ss. 30-31.

denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yerine getiren dairelerdir”⁹¹. Vergi Dairesi Başkanlığı’na sahip illerin dağılımı aşağıdaki haritada gösterilmektedir.



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017*”, a.g.r., s.23.

Şekil 3: Vergi Dairesi Başkanlığı Bulunan İller

Vergi dairesi başkanlıkların daha önce belirtilen görevleri dışında, yetki alanları kapsamında ekonomik faaliyetler ve gelişmeler hakkında bilgi sahibi olmak, sektörlere göre veya mükellef gruplarına göre en uygun hizmeti onların ihtiyaçlarına göre sunmak, bu şekilde tüm mükelleflerin yükümlülüklerini daha kolay yerine getirmesini sağlamak gibi görevleri vardır. Vergi dairesi başkanlıklarının 29’u farklı ilde, bir tanesi İstanbul’da büyük ölçekli mükelleflere özel hizmet sunmak üzere “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı” adıyla kurulmuştur⁹².

Vergi Dairesi Müdürlüğü: Vergi daireleri mükellefleri tespit ederek, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil edilmesini sağlayan kamu kurumlarıdır. Her mükellefin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesi bakımından hangi vergi dairesine bağlı olduğu kanunlarca belirlenmektedir. Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulması ve bunların faaliyete geçirilmesi hakkında usul ve esaslarla; aynı il sınırları içinde yer almak suretiyle her

⁹¹ Maliye Bakanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, 08.02.2015 tarih ve 29261 sayılı Resmi Gazete, Madde 4.

⁹² Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*”, a.g.r., s. 22.

mükellefin, işyeri ve kanuni merkezlerine bağlı kalınmaksızın belirlenecek ölçütlere göre hangi vergi dairesi müdürlüğü veya başkanlığına bağlı kalacağını belirleme konusunda yetkilidir⁹³.

Vergi Dairesi Şubeleri: 2014 yılında çalışmalarına başlanılan proje kapsamında taşra teşkilatının, 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un” amaçlarına uygun olarak, mevcut vergi dairelerinin tümünü tasfiyesiz olarak vergi dairesi başkanlığına devredilmesini ve vergi dairesi başkanlıklarına hem vergi dairesi hem de tahsil dairesi sıfatı kazandırılmasını amaçlanmaktadır⁹⁴.

Yeni örgütlenme modelinde vergi dairelerinin yaptıkları ana hizmetler tek bir çatı altında toplanmaktadır, bunlar dışında kalan diğer rutin hizmetler ise şubeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu modelde vergi daireleri bankalara benzer şekilde tek tip olarak ve mükellef memnuniyetini gözetme amacıyla. Şubeler nüfus yoğunluğu ve ekonomik aktivitelerin fazlalığı dikkate alınarak açılmaktadır. Açılacak şubeler için nüfus ve ekonomik aktiviteler dikkate alınacak ve böylece mükelleflerin hizmetlere ulaşımı kolaylaşacaktır. Böylece hedeflenen vergi uyumu seviyesi artacak, mükellefler ve vergi idareleri gereksiz yüksek maliyetlerden kurtulmuş olacak, vergi daireleri uzmanlaşarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacaktır. Ayrıca adres değişiminden kaynaklı sorunlar da ortadan kaldırılarak, önemli işlemler il içerisindeki tek merkezden yapılarak mükelleflerin, işlemlerini farklı vergi dairelerinde takip etme yükünden kurtulmuşlardır⁹⁵.

(2) Defterdarlık Gelir Birimleri

Defterdarlar, buldukları ilde Hazine ve Maliye Bakanlığının en üst memuru, aynı zamanda il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiridir. Defterdarların, vergi ile ilgili işlemlerin kanunlara uygun yürütülmesini sağlama, denetimlerin yaygınlaştırılması, merkez ve taşradan gelen soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareket eden mükellefler hakkında takibatta bulunulması, il merkezi ve bağlı ilçelerde görev yapan maliye memurlarının atanması ve sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumludur⁹⁶.

⁹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*”, a.g.r., s.24.

⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*”, a.g.r., s.130.

⁹⁵ Milliyet Gazetesi, “Vergi Dairelerine Bankacılık Modeli Geliyor”, 28 Aralık 2014.

⁹⁶ İstanbul Defterdarlığı, Hakkımızda, Tarihçe, <http://istanbuldefterdarligi.gov.tr/tarihce/> (20.09.2018).

Vergi Dairesi Müdürlüğü: Mükellefleri tespit eden, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil edilmesini sağlayan kurumlardır. Mükelleflerin hangi vergi dairesine bağlı olduğu vergi kanunlarına göre belirlenmektedir. Türkiye’de mükellefler ikamet ettikleri yerde bulunan vergi dairesine bağlıdırlar.

Bağlı Vergi Daireleri (Mal Müdürlüğü): “Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nin”⁹⁷ 7. maddesine göre; “Mal Müdürlüğü yönetiminde ilçelerde Bağlı Vergi Dairesi kurulur. Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığı da gerekli gördüğü takdirde ilçelerde defterdarlığa bağlı bir veya birden fazla başkanlık veya müdürlük şeklinde vergi dairesi kurulabilir. Vergi daireleri, vergi kanunlarının ve diğer mevzuatın uygulanması açısından iş hacmi dikkate alınarak ilçe merkezlerinde Bağlı Vergi Dairesi (Mal Müdürlüğü) şeklinde de faaliyet gösterebilir. Bağlı vergi daireleri bünyesinde, tahakkuk ve tahsilât servisleri yer almaktadır. Tahakkuk servislerinin görevleri vergilendirme bölümü kapsamındadır, tahsilât servislerinin görevleri ise kovuşturma bölümü kapsamındadır”⁹⁸. Bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürü, vergi dairesi müdürü yetkisine sahiptir. Sahip olduğu bu yetkiler ile mükellefiyetlerin tesisi, nakil ve terk işlemleri, vergi ve benzeri kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsilât işlemlerinin kanuna uygun olarak ve zamanında yürütmek gibi görevlere sahiptir. Ayrıca, gerektiğinde haciz işlemlerini uygulamak, terkini gereken vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilgili işlemleri yerine getirmek, denetiminin yoğunluğunu arttırmak, gerektiğinde vergi incelemesine karar vermek, kanun, yönetmelik ve tebliğler gibi mevzuatlarla kendisine verilen hizmetleri yürütmek gibi faaliyetleri yapabilir⁹⁹.

C. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN VERGİ TAHSİLÂTINDAKİ YERİ

Verginin tahakkuk işlemi, tarh ve tebliğ eden verginin ödeme aşamasına gelmesi iken, tahsili ise, vergi kanunlarında belirtilen süreler içinde verginin ödenmesini ifade etmektedir. Tahakkuk etmiş olan verginin ne kadarının tahsil edildiğini gösteren tahsil/tahakkuk oranı vergi performansını ölçmek açısından önemli bir göstergedir. Vergi performansının yüksek olması için, tahsil/tahakkuk oranının da yüksek olması önemlidir. Genellikle ülkelerde tahsil/tahakkuk oranının yüksek olmasında, ülkede uygulanan dolaylı

⁹⁷ 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı *Resmi Gazetede* yayımlanmıştır.

⁹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*”, a.g.r., s.24.

⁹⁹ Sincik Mal Müdürlüğü, <http://www.sincik.gov.tr/mal-mudurlugu> (20.09.2018)

vergilerin ve stopaj yoluyla toplanan vergilerin fazla olmasının rolü oldukça önemlidir. Buna karşılık tahsil/tahakkuk oranının düşük olması ise vergi idaresinin etkinsizliği ve ülkemizde kayıt dışı ekonominin yaygın olması gibi nedenlere bağlanabilir. Türkiye’de 2000-2008 yılları arasında tahsil/tahakkuk oranı %90’lar düzeyinde seyretmiştir. Bu başarının sebebi olarak bu dönemde ülkenin ekonomik performansının çok iyi olması, ülkemizde yapısal reformların yapılması ve gelir idaresinin yeniden yapılandırılması sürecinin başarılı bir şekilde yürütülmesi gösterilebilir. Ancak, 2008 krizi ile birlikte ülkemizde tahsil/tahakkuk oranında bir düşüş yaşanmış ve bu oran %85’ler seviyesine gerilemiştir. Küresel düzeyde devam eden ekonomik krizin etkilerinden dolayı tahsil/tahakkuk oranında bir düzelme olmamıştır. Hatta son yıllarda ülkemizde yaşanan siyasi ve ekonomik gelişmeler nedeniyle vergi performansı daha da düşerek tahsil/tahakkuk oranı % 82’lere kadar gerilemiştir¹⁰⁰.

Gelir idaresinde yeniden yapılandırma sürecinin tahsil/tahakkuk oranına etkisini değerlendirebilmek açısından önce vergi dairesi başkanlığı ve daha sonra defterdarlık bulunan iller itibariyle genel bütçe vergi gelirleri tahsil/tahakkuk oranlarını karşılaştırmalı olarak incelemekte yarar vardır.

Tablo 2’de 2010-2018 döneminde vergi dairesi başkanlığına bağlı iller itibariyle genel bütçe vergi gelirleri tahsilât oranına yer verilmiştir.

Tablo 2: 2010-2018 Döneminde Vergi Dairesi Başkanlığına Bağlı İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranı

No	İller	2010 yılı Tahsilat Oranı (%)	2011 yılı Tahsilat Oranı (%)	2012 yılı Tahsilat Oranı (%)	2013 yılı Tahsilat Oranı (%)	2014 yılı Tahsilat Oranı (%)	2015 yılı Tahsilat Oranı (%)	2016 yılı Tahsilat Oranı (%)	2017 yılı Tahsilat Oranı (%)	2018 yılı Tahsilat Oranı (%)
	Merkez(*)	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
1	Adana	68,76	70,17	71,41	70,10	69,63	71,05	64,67	68,24	66,59
2	Ankara	80,32	80,06	79,80	86,81	82,59	82,04	79,61	80,57	79,40
3	Antalya	73,12	74,31	76,09	75,98	75,27	72,52	66,77	67,45	68,69
4	Aydın	69,51	70,66	70,56	70,79	67,24	67,02	65,56	66,32	65,83
5	Balıkesir	80,26	80,59	81,96	81,11	79,31	78,43	76,17	76,94	75,24
6	Bursa	83,96	84,21	84,23	84,15	82,67	81,90	76,81	79,64	77,69
7	Denizli	77,49	78,28	78,34	76,82	76,62	77,23	72,76	74,87	70,19
8	Diyarbakır	77,51	76,66	76,40	74,69	71,85	70,47	58,34	57,30	55,94

¹⁰⁰ Cemil Rakıcı ve Cansu Aydoğdu, “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi*, Vol. 25(33), 2017, ss. 233- 235.

9	Edirne	82,46	83,78	84,45	84,78	84,51	84,65	82,03	83,16	81,00
10	Eskişehir	82,65	82,43	82,64	83,14	80,56	77,46	73,87	75,71	74,68
11	Erzurum	75,09	74,93	76,12	76,01	75,46	75,47	73,42	74,92	72,06
12	Gaziantep	78,10	79,56	79,87	73,92	71,27	70,48	65,89	68,15	69,46
13	Hatay	85,94	86,76	87,73	87,42	87,19	86,25	81,11	83,74	86,87
14	Mersin	88,67	88,03	87,87	87,86	85,64	85,57	83,00	86,42	85,90
15	İstanbul	89,02	87,48	89,25	88,67	87,78	87,19	83,61	84,41	83,22
16	İzmir	89,44	88,93	89,35	89,42	88,26	88,07	85,30	86,25	86,15
17	Kayseri	82,01	81,75	83,11	83,12	80,70	79,78	73,00	73,72	72,14
18	Kocaeli	93,99	93,70	93,73	93,51	92,07	93,13	92,24	92,90	92,23
19	Konya	78,61	78,91	78,86	77,76	76,28	74,70	69,58	69,40	69,94
20	Malatya	78,14	79,17	78,92	80,12	74,87	74,07	72,22	73,07	72,87
21	Manisa	77,30	78,15	79,22	78,56	76,91	75,03	71,82	72,99	73,95
22	K.maraş	86,10	86,03	86,54	85,96	84,35	84,01	81,10	82,10	80,66
23	Muğla	73,88	73,51	74,39	73,92	69,97	68,74	67,44	68,52	68,52
24	Sakarya	70,79	72,61	72,22	72,17	70,82	69,59	63,62	66,43	65,74
25	Samsun	80,63	82,45	83,45	83,35	82,30	81,77	77,42	79,23	78,95
26	Tekirdağ	84,39	84,63	86,03	85,79	85,89	84,77	82,01	84,51	85,60
27	Trabzon	81,50	80,44	81,61	81,33	80,62	80,31	77,40	79,63	79,07
28	Şanlıurfa	73,04	69,98	71,46	74,47	71,28	67,46	63,84	64,70	61,28
29	Zonguldak	79,41	82,43	81,15	80,49	78,26	80,07	76,24	81,84	84,52
	(**)Ortalama	86,73	86,07	87,02	87,48	85,93	85,53	82,14	83,29	82,35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri, Tablo 59-67'den tarafımızca derlenmiştir.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_59.xls.htm, (05.05.2019)

(*) Başbakanlık ve Bakanlıkların Merkez Saymanlıkları ile Hazine, Gelir, M.İ.T., T.B.M.M.,

Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay ve Kıbrıs Türk Askeri Birliği Saymanlıklarını kapsamaktadır.

(**) Merkez ve Vergi Dairesine Başkanlığına bağlı vergi dairelerinin ilgili yıldaki brüt tahsilât/ brüt tahakkuk oranlarıdır.

Tablo 2’de 29 ilde yer alan Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yapılan genel bütçe vergi gelirleri brüt tahsilâtların brüt tahakkuklara oranına yer verilmiştir. Söz konusu illerde bulunan Vergi Dairesi Başkanlıkları aracılığıyla Türkiye’deki vergi gelirlerinin yaklaşık % 90’ı toplanmaktadır. Genel olarak bu illerdeki tahsil/tahakkuk oranları diğer illere göre daha yüksek olduğu bir gerçektir. Bunun sebebi yeniden yapılandırmadan sonra Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlıkları arasında hiyerarşik bir bütünlüğün ve eşgüdümünün sağlanması ve bu illerde daha iyi hizmet sunumuna odaklanılması olabilir¹⁰¹.

Buna karşılık 2010-2018 döneminde defterdarlık bulunan iller itibariyle genel bütçe vergi gelirleri tahsil/tahakkuk oranları Tablo 3’de gösterilmiştir.

¹⁰¹ Cesur, Çelikkaya, a.g.m., s.7.

Tablo 3: 2010-2018 Döneminde Defterdarlığa Bağlı İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk Tahsilât Oranı

NO	İLLER	2010 yılı Tahsilat Oranı (%)	2011 yılı Tahsilat Oranı (%)	2012 yılı Tahsilat Oranı (%)	2013 yılı Tahsilat Oranı (%)	2014 yılı Tahsilat Oranı (%)	2015 yılı Tahsilat Oranı (%)	2016 yılı Tahsilat Oranı (%)	2017 yılı Tahsilat Oranı (%)	2018 yılı Tahsilat Oranı (%)
1	Adıyaman	74,33	72,05	74,54	74,98	75,47	74,74	69,03	69,20	69,57
2	Afyonkarahisar	74,01	75,52	75,31	76,58	75,08	74,18	70,10	68,93	67,93
3	Ağrı	80,33	78,42	79,42	80,97	77,45	77,24	77,31	77,09	74,10
4	Amasya	78,16	77,68	78,55	66,62	67,06	63,88	62,23	64,20	63,03
5	Artvin	79,37	80,82	79,57	79,60	77,11	76,49	73,96	73,64	72,99
6	Bilecik	70,07	71,08	70,30	70,97	69,10	66,46	62,66	61,36	57,55
7	Bingöl	83,60	84,15	84,83	83,64	84,18	80,51	73,49	77,27	78,82
8	Bitlis	84,18	80,86	84,43	84,81	82,68	81,89	68,72	73,60	72,06
9	Bolu	71,60	72,69	72,36	73,13	73,08	72,69	71,82	71,92	71,02
10	Burdur	78,07	77,83	77,90	80,20	79,40	76,40	70,62	72,18	72,61
11	Çanakkale	77,59	79,48	80,15	79,19	78,07	77,24	75,07	78,67	79,26
12	Çankırı	82,53	82,56	81,52	82,15	81,83	82,22	77,28	77,74	79,78
13	Çorum	80,70	80,43	81,59	79,98	78,33	76,86	72,71	74,57	72,62
14	Elazığ	80,71	80,43	83,22	81,43	81,32	79,69	74,70	79,20	77,27
15	Erzincan	75,82	78,47	80,46	79,16	77,86	76,09	73,86	75,25	74,61
16	Giresun	77,99	78,53	79,92	79,60	78,09	76,68	73,40	74,11	72,08
17	Gümüşhane	85,43	84,88	85,46	84,84	82,15	79,47	77,06	79,38	77,47
18	Hakkari	75,57	66,55	69,05	59,32	59,85	52,53	44,40	36,21	47,78
19	Isparta	78,68	79,53	79,92	79,69	78,97	78,19	77,42	78,32	78,96
20	Kars	73,86	75,24	78,31	77,15	77,98	76,17	75,62	77,74	77,00
21	Kastamonu	79,14	78,81	82,48	81,46	77,91	75,51	71,15	71,43	74,44
22	Kırklareli	74,02	65,90	66,71	66,02	63,80	64,79	62,35	63,88	59,30
23	Kırsehir	72,70	72,49	74,34	75,54	73,58	73,24	71,35	71,80	71,79
24	Kütahya	78,82	78,10	76,53	73,62	73,83	72,67	69,68	70,91	68,78
25	Mardin	79,07	80,75	73,00	62,45	57,99	56,73	45,21	44,82	46,00
26	Muş	81,55	80,25	83,22	82,95	83,99	81,51	74,45	76,03	77,03
27	Nevşehir	69,84	71,26	70,26	70,50	71,19	74,13	68,87	70,45	72,26
28	Niğde	74,37	77,94	75,74	74,78	72,95	64,90	65,30	65,50	63,91
29	Ordu	74,99	77,11	76,35	75,75	74,19	73,28	70,02	70,93	74,57
30	Rize	87,44	83,08	87,65	86,69	85,75	85,51	85,04	85,71	87,60
31	Siirt	79,80	76,67	79,80	83,34	83,99	81,01	68,41	68,97	70,26
32	Sinop	77,35	77,76	76,73	75,54	74,21	73,18	71,15	72,52	72,88
33	Sivas	75,27	70,44	67,16	63,31	57,87	56,39	56,65	56,57	57,24
34	Tokat	74,80	74,86	75,47	75,19	73,16	70,93	68,72	69,08	68,74
35	Tunceli	87,53	89,71	90,54	92,16	91,75	92,16	89,33	91,13	91,00
36	Uşak	80,64	75,15	74,69	73,42	73,26	69,52	65,90	65,30	62,48
37	Van	77,80	74,62	63,06	55,81	50,58	41,17	36,19	38,94	52,93
38	Yozgat	64,29	67,64	70,66	72,36	68,26	68,10	64,94	63,63	59,70
39	Aksaray	83,04	85,25	83,63	84,10	78,94	74,26	68,51	67,24	69,87
40	Bayburt	83,85	83,96	84,34	85,97	81,48	80,16	77,99	77,42	78,80
41	Karaman	83,39	81,95	80,29	78,82	79,06	75,57	71,24	72,00	71,80

42	Kırıkkale	84,55	87,38	87,74	88,63	86,29	60,22	56,87	56,00	56,45
43	Batman	79,45	74,84	76,04	73,26	69,19	69,09	61,53	61,63	61,61
44	Şırnak	66,77	66,66	71,41	76,18	73,39	68,87	56,85	56,50	62,09
45	Bartın	77,76	77,09	75,32	75,84	74,34	71,59	69,13	72,35	72,86
46	Ardahan	80,63	81,67	82,04	82,85	82,93	82,39	81,25	83,72	82,37
47	İğdır	62,37	67,38	70,42	70,70	62,12	68,62	67,04	69,25	72,65
48	Yalova	63,26	68,24	68,19	68,08	70,32	69,99	65,80	67,43	72,24
49	Karabük	83,44	83,54	83,24	79,39	79,90	73,19	70,83	72,24	72,90
50	Kilis	77,04	82,20	77,79	78,71	79,83	77,24	63,82	50,45	29,42
51	Osmaniye	73,95	76,40	72,72	69,31	71,20	72,48	65,88	64,40	64,74
52	Düzce	63,85	65,45	63,98	62,66	61,49	61,63	54,26	55,10	52,39
	(**)Ortalama	76,75	76,69	76,42	74,97	73,22	70,43	66,02	66,43	66,76

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler, Bütçe Gelirleri, Tablo 59-67'den tarafımızca derlenmiştir. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_59.xls.htm, (05.05.2019)

(*) Başbakanlık ve Bakanlıkların Merkez Saymanlıkları ile Hazine, Gelir, M.İ.T., T.B.M.M., Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay ve Kıbrıs Türk Askeri Birliği Saymanlıklarını kapsamaktadır.
(**) Defterdarlığa bağlı vergi dairelerinin ilgili yıldaki brüt tahsilât/ brüt tahakkuk oranlarıdır.

Tablo 3’de 52 ilde yer alan Defterdarlığa bağlı vergi daireleri tarafından yapılan genel bütçe vergi gelirleri brüt tahsilâtların brüt tahakkuklara oranına yer verilmiştir. Söz konusu illerde bulunan Defterdarlığa bağlı vergi daireleri aracılığıyla Türkiye’deki vergi gelirlerinin sadece yaklaşık % 10’u tahsil edilmektedir. Bu nedenle bu illerdeki yapılanma sürecine fazla önem verilmemiş ve netice olarak tahsil/tahakkuk oranları da Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illere göre daha düşük oranda kalmıştır.

Genel olarak değerlendirildiğinde 2010-2015 yılları arasında Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illerde tahsil/tahakkuk oranları % 86 civarında iken, 2016 yılından sonra %82’lere düşmüştür. Defterdarlığa bağlı illerde ise tahsil/tahakkuk oranları 2010-2015 yılları arasında % 76 civarında iken, 2016 yılından sonra % 66’lara kadar düşmüştür. Bu duruma yol açan nedenlerin başında son yıllarda mükelleflerin vergi uyumunda görülen ciddi düşüş olduğu söylenebilir. Vergi uyumunda görünen bu düşüşün sebebi ise özellikle sık sık yapılan vergi affına yönelik düzenlemeler gösterilebilir. Çünkü sık sık yapılan vergi afları mükellefleri yeni bir af beklentisi içine sokmakta, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerde kendilerinin mağdur edildiği düşüncesine neden olabilmekte ve vergi ödeme alışkanlıklarını zedelemektedir¹⁰².

¹⁰² Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 164, 2013,s.116.

Tablolarda görüldüğü üzere gelir idaresinde yeniden yapılanma sonrası illerdeki tahsil/tahakkuk oranları diğer illere göre daha yüksek gerçekleştiği ortadadır. Bu durum devlet tarafından vergileme işlemine ne kadar önem verilirse ve mükelleflere ne kadar kaliteli hizmet sunulursa, vergi uyumunun ve buna bağlı olarak tahsil/tahakkuk oranlarının o ölçüde yüksek olacağını göstermektedir. Ancak gelir idaresinin yeniden yapılanmasına ve vergileme hizmetinin daha iyi sunulmasına rağmen son yıllarda tahsil/tahakkuk oranlarında ciddi düşüşler gözlenmiştir. Bu da göstermektedir ki vergilemede başarı sağlamak için tek başına gelir idaresinin organizasyonunda bir yeniden yapılanma yeterli değildir. Vergi performansının artırılması için gelir idaresinde yeniden yapılanma çalışmalarının yanı sıra mükellefe yönelik hizmetlerin iyileştirilmesi, mükellef haklarına önem verilmesi ve vergi bilincinin artırılması gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMU VE VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

I. VERGİ UYUMU KAVRAMI VE UNSURLARI

A. VERGİ UYUMU TANIMI

Devlet üstlenmiş olduğu hizmetleri sunabilmesi ve faaliyetlerini yerine getirebilmesi için çeşitli kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynaklar içinde en yüksek paya sahip olan kuşkusuz vergilerdir. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerinin finansmanını sağlamak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden aldığı zorunlu, karşılıksız nihai ödemelerdir. Vergi, toplumu doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren önemli bir mali araçtır. Her ne kadar vergi bir zorunlu ödeme olsa da, mükellef direncinin asgariye indirilerek mükelleflerin vergiye gönüllü bir uyum sağlamaları istenmektedir¹.

Mükellef, vergi kanunlarına göre üzerine düşen vergiyi ödemekle ve buna yönelik belirli ödevleri yerine getirmekle zorunlu tutulmuş gerçek ve tüzel kişilerdir². Vergi mükellefinin maddi ödevi olan vergiyi ödemek dışında; belge düzenine uymak, defter tutmak, beyanname vermek ve çeşitli bildirimlerde bulunmak gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır³.

Vergi uyumu zorlamaya gerek kalmadan mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesidir⁴. Ancak mevcut olan tüm vergi mükelleflerini bir vergi sisteminin gereklerine uymaya ikna etmek çok da kolay bir iş değildir. Vergi uyumunun en basit biçimde tanımlanması, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma derecesine göre yapılır. Fakat vergi uyumu sadece ciddi cezalar ve yaptırımlar tehdidi altında sağlanırsa vergilerdeki artış kalıcı olamayabilir. O yüzden mükelleflerin gönüllü uyum sağlaması istenmektedir⁵.

¹ Devlet Planlama Teşkilatı, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı”, Ankara: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001, s. 7.

² Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 10. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2012, s. 91.

³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 7. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2016 s. 77.

⁴ Naci Tolga Saruç, *Vergi Uyumu Teori ve Uygulama*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2015, s. 23.

⁵ Simon James, Clinton Alley, “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, V.2, N.2, 2004, pp. 28-32.

Vergiye gönüllü uyum sağlanırsa vergi kaçakçılığının önlenmesi de kolaylaşır. Kaçakçılık sonucu ortaya çıkan vergi geliri kaybı, kamu harcamalarının finansman kapasitesine yönelik tehdit de giderilerek kamu sektörünün düzgün işlemesine fayda sağlanır⁶. Vergi uyumu geniş etkileri nedeniyle karmaşık bir konudur⁷.

Mükellef ve vergi dairesi ilişkisi yasal zorunlulukla ortaya çıkmıştır. Bu ilişkide devlet, tek taraflı olarak yatırım ve rolleri belirlerken artık mükelleflerin istek ve ihtiyaçları da dikkate almaktadır. İlişkide yaşanan dönüşümle gelir idareleri, mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamayı, kaliteli hizmet sunmayı, mükelleflerin istek ve ihtiyaçlarına uygun hareket etmeyi görev sorumluluğu haline getirmiştir. Gelir idareleri için önem arz eden vergiye gönüllü uyum; mükelleflerin gelir, servet ve harcamalarını doğru beyan edip vergilerini zamanında tam olarak ödemeleri, yani vergi ödevlerini gönüllü olarak, sevakerek ve isteyerek yerine getirmeleridir⁸.

Vergi uyumu ile ilgili çalışmalar ilk olarak 1970’li yıllarda Allingham ve Sandmo ile Srinivasan tarafından yapılmıştır. O dönemde mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen en önemli faktörün yakalanma korkusu olduğu üzerinde durulmuştur⁹. Allingham ve Sandmo’nun yaptıkları araştırmalarda, mükellefleri vergi kaçırmaya yönelten nedenin kullanılabilir gelirlerini arttırmak çabası olduğu ifade edilmiştir. Buna göre mükellefler vergi kaçırma eylemine karar verirken yakalanma ihtimali ile alacakları cezayı göz önünde bulundurarak hareket eder. Sonuç olarak mükellefler, yakalanmayacağını ve cezanın ağır olmadığını düşündükçe vergi kaçırma eylemine devam edeceklerdir¹⁰.

B. VERGİ UYUMUNUN ÖNEMİ

Vergi uyumu oldukça eski bir konu olmasına rağmen, geniş kitleler üzerinde etkili olduğundan günümüzde de güncelliği devam etmektedir. Zaman ne olursa olsun yükümlüler, “verginin ne olduğu ve neden vergi ödedikleri” gibi sorulara yanıt arayarak,

⁶ Luigi Alberto Franzoni, “Tax Evasion and Tax Compliance”, *Encyclopaedia of Law and Economics*, 1998, p. 52. http://eduard0.tripod.com/sitebuildercontent/sitebuilderfiles/taxevasionandtaxcompliance_43f.pdf, (09.02.2018).

⁷ James, Alley, a.g.m., p. 38.

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e., s.41.

⁹ Mehmet Tunçer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.57, S.3, (2002), s. 110.

¹⁰ Selçuk İpek, İlknur Kaynar, “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.16, S.1, (2009), s.175.

ödedikleri verginin hesabını her zaman sormuşlardır. Vergiler, devlet tarafından kamu harcamalarının finansmanını karşılamak için toplumu oluşturan kişilerden zorla alındığından, kamusal hizmetlerin genel bir karşılığı olsa da kişilerin kullanılabilir gelir, servet ve harcamalarında bir kayba yol açmaktadır. Bu nedenle vergiler yükümlüler tarafından genellikle bir yük olarak görülmekte ve yükümlüler bu yükten kurtulmak için vergiden kaçınma gibi yasal ve vergi kaçakçılığı gibi yasa dışı yollara başvurmaktadır¹¹.

Vergi uyumunun artması, vergi gelirlerinin daha kolay toplanabilmesi için gereklidir. Böylece vergi gelirlerinde de bir artış sağlanabilir. Aksi takdirde, devletlerin kamu harcamaları için gerekli olan finansal kaynağı temin etmesi kolay olmayacaktır¹².

Bireyler ve firmalar ödedikleri vergi miktarını düşürebilmek için vergi kaçırma yollarına başvurabilirler. Ülke ekonomisinde vergi kaçırma oranının yüksek olması ülkedeki eşitliği, güveni, adaleti, milli geliri, istihdamı ve birçok faktörü etkiler. Vergi kaçırıcılar yaşadıkları toplumda diğer bireyler ile etkileşim halindedirler. Bireyin etrafındaki kişiler arasında vergi kaçırıcıların yaygın olduğu ve bunun kabul edilebilir olarak algılandığında, vergi kaçırma bulaşıcı bir hastalık gibi yayılır ve toplumu sarar. Bu durumda devlet yeterli vergi gelirini toplayamayacağı için kamu harcama ve hizmetleri yeterli miktarda sunulamayacaktır. Az sayıdaki dürüst mükellefte ödediği vergilerin karşılığını alamadığı veya kamu harcama ve hizmetlerinde israf olduğu duygusu oluşacak ve mükellefler daha çok vergi kaçırıcılardır¹³.

Vergiye gönüllü uyumun önemi “vergi boşluğu (tax gap)” ölçümleriyle ifade edilmektedir. Vergi boşluğu, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun tam olması halinde toplanması beklenen vergi gelirleri ile vergiye gönüllü uyumun tam olmadığı durumda toplanılan fiili vergi gelirleri arasındaki farkı ifade etmektedir. Devletin vergi gelirlerini tam olarak tahsil edebilmesi ve vergi boşluğunun azaltılması için mükelleflerin vergilere karşı gönüllü uyumlarının sağlanması oldukça önemlidir¹⁴.

¹¹ Volkan Yurdadoğ, Ramazan Gökbunar, Barış Tunçay, “Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.23, S.3(2016), ss. 805-806.

¹² Harun Cansız, “Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.22, S. 2(2015), s. 434.

¹³ Saruç, a.g.e., ss.30-31.

¹⁴ Suat Hayri Şentürk, “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.9, S.3, (Aralık 2014), s.133.

C. VERGİ UYUMUNUN UNSURLARI

Vergi gelirlerini arttırma açısından son derece önemli olan vergiye gönüllü uyumunun daha iyi anlaşılabilmesi için vergi uyumunun unsurlarının da bilinmesi gerekmektedir. Vergi uyumunun unsurları ise yasalara uyma unsuru, gerçek vergi yükümlülüğünü yerine getirme unsuru, cebir ve gönüllülük unsuru, zaman unsuru ile iki taraflı bir süreç olma unsuru şeklinde ifade edilmektedir¹⁵.

1. Kanunlara Uyma Unsuru

Kanun hazırlayıcılar vergi kanunlarını hazırlarken verginin konusu ve mükellefini ve mükellefin ödeme gücünü dikkate alarak sistemi bir bütün olarak değerlendirerek kanunları hazırlarlar. Bir bütün olarak değerlendirilen ve herkesi bağlayan kurallar, herkes tarafından benimsenmeyip bir kısım mükelleflerce benimsenirse, vergi sistemi için arzu edilenin gerçekleşmemesine ve sonucunda ekonominin tamamında dengesizliğe neden olacaktır. Vergi kanunlarına, uyma vergi uyumu davranışının en önemli ögesidir¹⁶.

2. Gerçek Vergi Yükümlülüğünün Yerine Getirme Unsuru

Gerçek vergi yükümlülüğü, mükelleflerin vergiye tabi kazançlarını ve bu kazancı elde etmek için yaptıkları giderleri doğru olarak bildirmek ve beyannamelerini zamanında ve eksiksiz doldurmak olarak ifade edilebilir. Mükelleflerin bu tür yükümlülükleri yerine getirmek için sahip olmaları gereken yetenekler lokuma, aritmetik beceri, kayıt altına alabilme ve muhakeme olarak sınıflandırılabilir.

Vergi uyumsuzluğu bazen kasti olduğu gibi bazen de kasıt unsuru olmaksızın dikkatsizlikten yanlış anlamadan ve hatalardan da kaynaklanmaktadır. Vergi uyumu yükümlülerin vergileme sürecinde yapmaları gereken maddi yükümlülüklerle beraber şekli yükümlülükleri de yerine getirmesidir. Mükellefin en temel görevi kazandığı gelirin e isabet eden gerçek vergiyi ödemesidir¹⁷.

¹⁵ http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/#_ftn6 (15.08.2018)

¹⁶ Özgür Saygın, *Vergi Uyumu Ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2018, s.18

¹⁷ http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/#_ftn6 (15.08.2018)

3. Cebir ve Gönüllülük Unsuru

Vergi yasa buyruğu olduğundan zora dayanan kesin bir ödemedir. Yasaya göre vergi ödemekle yükümlü kılınmış kişiler vergi ödemekten kaçamazlar. Vergi ödemek bunlar için zorunluluk arz etmektedir. Böyle bir durumda vergi isteğe bağlı bir ödeme değildir. Vergi ödemekle yükümlü olanlar vergi vermekten kaçmaya kalkarlarsa devlet bu kişilere para cezaları ve durumuna göre hapis cezası verir. Yükümlüler devlete karşı kanundan kaynaklanan borç altına girmişler demektir. Bu kişiler vergilerini ödemezlerse devlet zora (cebri icra) başvurarak tahsil yoluna gider. Bu özellik vergiyi sadaka, bağış ve yardımdan ayırmak için tanımında da yer alan bir unsurdur¹⁸.

Ancak ceza ve yaptırım tehditleri altında sağlanan vergi artışları kalıcı olmayabilir. Bu yüzden mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlaması istenir. Vergi uyumu zorlamaya gerek kalmadan mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesidir¹⁹. Mükellefin beklenti ve ihtiyaçları dikkate alınarak hizmetin iyileşmesi mükellefin vergi ve ödevlere gönüllü uyum sağlaması gelir idarelerinin de sorumluluğu olmuştur.

4. Zaman Unsuru

Vergi hukuku açısından süre, vergileme ile ilgili işlemlerin yapılması için vergi kanunlarınca ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak vergi idaresi ve/veya yargı yerlerince tayin edilen zaman aralığını ifade eder²⁰. Vergi uyumundan söz edebilmek için yükümlülerin yapmaları gereken ödevlerini yasalarda belirtilen sürelerde yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu ödevler arasında; beyanname verme, bilgi verme, fatura düzenleme, ödeme vb. yer almaktadır.

5. İki Taraflı Bir Süreç Olma Unsuru

Vergi, devletle mükellef arasındaki borç- alacak ilişkisidir. Bu ilişkide bir tarafta verginin alacaklısı veya “vergi süjesi” (vergilendirme süjesi) olan devlet yer alırken, diğer tarafta vergi borçlusunu olan kişi ve kurumlar yer almaktadır. Vergilendirme işlemleri

¹⁸ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.89.

¹⁹ Saruç, a.g.e, s. 23.

²⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 205.

nedeniyle ortaya çıkan hukuki ilişkiye taraf olanların yetki ve sorumlulukları kanunlarla tespit edilmiştir. Vergi bu nedenle iki taraflı bir ilişkidir²¹.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlaması istenir. Fakat gönüllü uyum sadece yükümlülerin üzerlerine düşen görevler olarak değerlendirmek doğru olmaz. Vergilemenin karşı tarafı olan idarenin de, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştıracak işlemleri hayata geçirmek ve desteklemek gibi bir işlevi söz konusudur²². Bu süreçte ileri bilgi teknolojileri ve otomasyon uygulamalarının kullanılması, mükellef hizmetlerini kolaylaştırılabilir. Böylece yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellef sayısı artacaktır²³.

Mükelleflerin vergiye karşı davranışını etkileyen faktörler ve mükelleflerin sergiledikleri uyum konusundaki tutumları sonucundaki davranışlarına yönelik devletin koyduğu uyum stratejileri Şekil 4’de gösterilmiştir. Şekilde yer alan ATO Vergi Uyum Modeli vergi riskini analiz etmek için kullanılan en eski uygulamalardandır. OECD de yayınlanan raporlarında bu modelin kullanılması tavsiye etmiştir. Model, yükümlüleri vergi uyumu ya da uyumsuzluğu konusunda etkileyen ve bu konuda onları motive eden faktörleri belirlemeye odaklanmıştır. Bu sistemin amacı; mükellefleri doğru olanı yapmaya yönlendirmek ve yaptıklarını olabildiğince kolay yapmalarını sağlamaktır²⁴.

Uyum Modeli; vergi uyumu yüksek olan dolayısıyla yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflere karşı olabildiğince esnektir. Fakat vergi uyumu yüksek olmayan yükümlülere ise yaptırımlar uygulamaktadır. Model vergiye uyumunu arttıran faktörleri tespit etmeyi amaçlamaktadır. Mükelleflerin görüşleri birbirinden farklı olduğundan her mükellef grubuna farklı stratejiler uygulanır. Stratejilerin amacı, yükümlüleri doğru olanı yapmaya yönlendirmek ve daha fazla kişinin vergiye gönüllü uyum göstermesine yardımcı olmaktır. İdarenin uyum stratejisini uygulamasının ardından, doğru ve zamanında verilen beyanname sayısında artış yaşanmış ve dolayısıyla vergi gelirleri de artmıştır. Bu durum modelin başarısını göstermektedir²⁵.

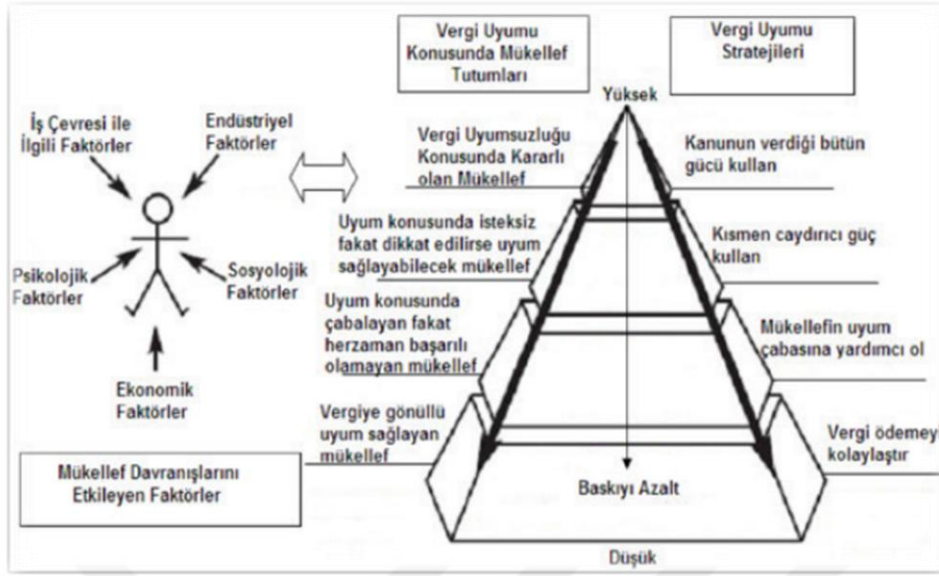
²¹ Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, s. 55.

²² Kahrıman, a.g.m., s. 233.

²³ İmdat Türkay, “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 299 (Ağustos 2013), s.155.

²⁴ Feride Bakar Türegün, *Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi: Türk Vergi Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, ss.144-145.

²⁵ Bakar Türegün, a.g.e.,ss.145-146.



Şekil 4: ATO Vergi Uyum Modeli

Kaynak: Serkan Benk, Kadir Kartalçı, “Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.11, S.1(2015), s.52.

Vergi uyum modelinin sol tarafı, mükellef davranışlarını etkileyen faktörleri göstermektedir. Bu faktörler modelde; iş çevresi, sektörel yapı ile sosyolojik, psikolojik ve ekonomik faktörler şeklinde sınıflandırılmıştır ve tanımlanan bu faktörler, vergi mükelleflerinin uyum konusundaki tutumlarının belirleyicileridir. Modelin sağ tarafı ise, Uygunluk Piramidi olarak bilinir. Vergi uyumu konusunda mükellefin her bir tutumu için farklı vergi uyum stratejileri uygulamaktadır. Örneğin; vergiye uyum sağlamayan, uyuma yönelik isteksiz davranan mükellefler için kanunların ve denetimlerin caydırıcılığının ön planda olduğu uyum stratejilerini uygulanır; vergiye uyum sağlayan, uyum sağlama konusunda istekli ve çaba gösteren mükellefler için ise uyumu kolaylaştırıcı, uyum çabasına yardımcı olacak uyum stratejileri uygulanır²⁶. Mükelleflerin vergiye uyumu arttıkça gelir idarelerinin mükellef üzerindeki baskısının da azaldığı görülmektedir. Bu durum gelir idarelerinin mükellef davranışına odaklı olarak mükellefiyeti kolaylaştırmak ve yol göstermek hedefinde olduğu söylenebilir. Buna karşılık vergi uyumsuzluğu konusunda kararlı olan mükelleflere ise, kanunun verdiği bütün gücü kullanma stratejisi izlenerek onların da vergi uyumuna yönelmeleri istenmektedir.

²⁶ OECD, “Tax Compliance and Tax Accounting Systems. Forum on Tax Administration: Information Note”, April 2010, <http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>, ss.6-7. (10.11.2018)

II. VERGİYE UYUMU AÇIKLAMADA KULLANILAN TEORİLER

Vergiye gönüllü uyumu açıklayan iki teori bulunmaktadır. Bu teoriler Allingham-Sandmo Modeli olarak bilinen Klasik yaklaşım ve Tutumsal Model olarak bilinen Sosyal-Psikolojik yaklaşımdır²⁷. Vergi uyumuna yönelik bu iki farklı yaklaşım arasındaki temel farklılıklar Tablo 4’de özetlemiştir.

Tablo 4: Klasik Yaklaşım ve Sosyal-Psikolojik Yaklaşımın Karşılaştırılması

Vergi Uyumu	Klasik Yaklaşım (Allingham-Sandmo Modeli)	Sosyal-Psikolojik Yaklaşım (Tutumsal Model)
Kavram olarak	Vergi ödeme istekliliği zayıf	Vergi ödeme istekliliği yüksek
Tanımlama	Dar	Geniş
Konusu	Ekonomik Rasyonalite	Davranışsal İşbirliği
Kapsamı	“Değiş tokuş ilişkisi” 1. Vergi kaçırma sonrası elde edilecek fayda 2. Denetim riski ve vergi oranı, vergi ceza oranı *Kişisel gelir ve refah maksimizasyonu ön plandadır.	Bireyler sadece fayda maksimizasyonu peşinde (homo-economicus ²⁸) değildirler; aynı zamanda bireysel kararlarda tutumlar, inançlar, sosyal normlar, adalet algısı ve roller önemlidir. *Başarı işbirliğine dayalıdır
Problem	Kaynak tahsisinde etkinlik	Eşitlik-Adalet-Yansıma
Vergi yükümlüsü/ Fonksiyon	Maddi kazanç ve kayıplarını hesaplayan bir homoeconomicus	“İyi vatandaş” algısı
Yaklaşım Biçimi	Ekonomik Yaklaşım	Davranışsal Yaklaşım

Kaynak: James, Alley, a.g.m., s.33.

A. KLASİK YAKLAŞIM (ALLINGHAM-SANDMO MODELİ)

Klasik yaklaşım olarak da adlandırılan Allingham ve Sandmomodeli 1972 yılında geliştirilmiştir. Bu model vergi kaçakçılığı davranışı ile yakalanma ve cezalandırma riski arasındaki ilişkiye dayanmaktadır. Bu yaklaşımda, vergi yükümlülerinin “rasyonel vergi

²⁷ Kahrman, a.g.m., s. 232.

²⁸ Homo economicus: Rasyonel insan (akılcı birey) anlamına gelir. Bu birey sadece kendi çıkarını gözetken bencil (egoist) bir varlıktır. Faydacı (utilitarian) olup her zaman yapamasa bile faydasını maksimize edecek tüketimde bulunmaya çalışır.

yükümlüsü” oldukları ve toplumdan soyutlanmış oldukları belirtilmekte; sosyal ve psikolojik özellikleri dikkate alınmamaktadır. Bireylerin rasyonel olduğu ve homo-economicus olarak davrandıkları varsayılmaktadır²⁹. Bu modele göre, vergi denetimlerin sıklığı ve cezaların caydırıcılığı ile vergi kaçakçılığı arasında negatif bir ilişki söz konusudur³⁰. Buradan, yükümlülerin vergi kaçırma faaliyetine yönelmeden önce fayda maliyet analizi yaparak, kaçıracağı vergi sonucu elde edeceği faydanın, yakalandığında katlanacağı cezadan fazla olması durumunda, vergi kaçırmayı göze alacağı anlaşılmaktadır³¹. Modele göre, yükümlülerin vergi kaçırmaya yönelten dört temel neden bulunmaktadır. Bu nedenler, yükümlülerin vergi denetiminden geçme ihtimalinin yüksek olması, yakalandıkları takdirde katlanacakları vergi cezası tutarının düşük olması, mükelleflerin tabi olduğu vergi oranlarının yüksek olması ve mükelleflerin risk alma eğilimleridir³².

Klasik yaklaşıma göre, vergi denetimlerin sıklığı ve vergi cezalarının caydırıcı şekilde ağır olması durumunda, yükümlüler vergiye daha uyumlu olabilecek ve vergi kaçakçılığı azalacaktır. Bu model, bireyleri akılcı ve ahlakla ilgisi bulunmayan karar vericiler olarak değerlendirmektedir. Vergiye uyumu “*beklenen faydayı*” maksimize etmeye yönelik bir süreç olarak anlaşılmaktadır. Ancak denetimlerin sıklığı ve cezaların caydırıcılığı vergiye uyumu bir noktaya kadar olumlu etkilese bile tek başlarına yeterli olacağı düşünülemez³³.

Vergi uyumuna etkisi olabilecek psikolojik ve sosyolojik faktörlerin rolünün göz ardı edilmesi modelin en önemli sorunudur³⁴. Teoriye yöneltilen eleştirilerden bir diğeri ise, toplum içinde yaşayan bireyler arasındaki etkileşimi dikkate almamasıdır. Toplumda vergi kaçırmanın oranı yüksek olması, bireylerin adalet duygusunun zedelenmesine neden olarak, onları vergi kaçırmaya teşvik edebilir³⁵.

²⁹ James, Alley, a.g.m., ss.33-34.

³⁰ Benno Torgler, “Tax Morale in Asian Countries”, 2004, <http://crema-research.ch/papers/2004-02.pdf> (10.06.2019).

³¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, Naci Tolga Saruç, İsa Sağbaşı, “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s.5.

³² Ömer Faruk Batırel, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum,” *Vergi Dünyası Dergisi*,” Sayı 175, (1996), s.52.

³³ Tunçer, a.g.m., s.110.

³⁴ Erdem Seçilmiş, İrem Didinmez, “Vergi Reformlarının Davranışsal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, *Bilgi*, S. 77, (2016), s.211.

³⁵ Bayraklı, Saruç, Sağbaşı, a.g.m., s.11.

B. SOSYAL-PSİKOLOJİK YAKLAŞIM (TUTUMSAL MODEL)

Vergi uyumu yaklaşımlarından bir diğeri de “Ahlaki Duygular Teorisi” ya da “Tutumsal Model” olarak da bilinen Sosyal-Psikolojik yaklaşımdır. Özellikle vergi mükellefi davranışları ve bazen de vergi dairesi davranışıyla ilgili olarak diğerk faktörlerin uyum kararları üzerindeki etkilerini inceler. Daha geniş davranışsal konularla ilgilidir ve psikoloji ve sosyoloji gibi disiplinlerden gelen kavram ve araştırmalara yoğunlaşır³⁶. Bu modele göre kınama, dışlama, saygınlık kaybı gibi sosyal yaptırımlar, hukuki yaptırımlar kadar yükümlülerin vergilemeye karşı uyumlarını etkileyebileceği ifade edilmektedir³⁷.

Tutumsal model ahlaki ve sosyal dinamikleri ön planda tutarak, yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarının yüksek olabilmesi için ekonomik yaklaşımla beraber sosyolojik ve psikolojik yaklaşımların birlikte ele alındığı bir modelin uygulanması gerektiğini önermektedir.

Allingham ve Sandmo Modeli insanların niçin vergi kaçırdığı sorusuna cevap ararken, bu modelde çoğu insan denetlenme olasılığının ve cezaların düşük olmasına rağmen neden vergi verme eğilimindedirler sorusuna cevap aramaktadır³⁸. Bu modele göre, yükümlülerin vergi kaçırmaya neden olan temel belirleyiciler arasında kişisel çıkar ve fayda maksimizasyonu yer almamaktadır. Yükümlülerin vergi kaçırmaya yönelten temel etkenler arasında psikolojik faktörler yer almaktadır. “Tutumsal model” veya “ahlaki duygular teorisi” konuyu sadece psikoloji ve etik çerçevesinde ele alan bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir³⁹. Bu model vergi kaçakçılığını sadece ahlaki ve psikolojik açıdan değerlendirdiği için eleştirilere maruz kalmaktadır. Yükümlülerin vergi kaçakçılığı davranışı sadece ahlaki ve psikolojik faktörler veya düşüncelerden kaynaklandığını söylemek doğru ve yeterli değildir. Bu nedenle yükümlülerin vergilemeye karşı tutum ve davranışlarını doğru olarak analiz edebilmek için ekonomik faktörlerin yanı sıra; ahlaki, psikolojik, siyasal, hukuksal, dinsel, kurumsal ve idari faktörlerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁰.

³⁶ James, Alley, a.g.m., ss.33-34.

³⁷ Tunçer, a.g.m., s.111.

³⁸ Benno Torgler, “Tax Morale and Institutions”, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper No. 2003-09, (2003), pp.3-4.

³⁹ Aktan, a.g.m., s.18.

⁴⁰ Elif Tuay, İnci Güvenç, *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, 2007, s.20.

III. VERGİ UYUMUNA ETKİ EDEN FAKTÖRLER

Kamu giderlerini karşılamak için tahsil edilen ve gelir kaleminde en büyük payı olan gelir vergilerdir. Bu nedenle vergilerin mükellefler tarafından düzenli ödenmesi hususu önem arz etmektedir. Mükelleflerin vergisel ödevlerini aksatmasının sebebi önceleri mükellefin yakalanma olasılığı ve uygulanan ceza oranı ile açıklanmıştır. Ancak zamanla bu düşünce yetersiz kalmış ve geçerliliğini yitirmiştir. Bunun üzerine mükellefin davranış sebeplerini daha iyi açıklayabilmek için, bu konudaki çalışmaların kapsamı genişletilmiş ve işin içine başka faktörler de dahil edilmiştir. Son dönemlerde yapılan çalışmalarda mükellefler birey olarak ele alınarak vergisel davranışlarında sosyo-psikolojik faktörlere de yer verilmiştir. Vergi bilinci ve vergi ahlakı yüksek olan yükümlülerin genellikle vergi uyumu da yüksek olduğu için, mükelleflerin davranışlarına etki eden sosyo-psikolojik faktörler içinde daha çok vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde durulmaya başlanmıştır. Mükellefler üzerinde vergi ahlakı ve vergi bilinci konularında etkisi olan çeşitli bireysel ve toplumsal etkenler olduğu tespit edilmiştir⁴¹.

Vergi uyumu üzerinde sadece ekonomik faktörlerin etkili olduğunu söylemek doğru olmaz. Ekonomik olmayan faktörler de vergiye uyum üzerinde etki yaratmaktadır⁴². Yükümlüler, öncelikle vergileme ile ilgili konularda kanunlara uygun davranıp davranmama konusunda karar vermektedir. Karar verirken ekonomik, psikolojik ve sosyolojik faktörler önemli ölçüde etkileyici olmaktadır⁴³. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen başlıca faktörler olarak; demografik faktörler, yapısal ve ekonomik faktörler, psikolojik ve ahlaki faktörler, idari faktörler ele alınabilir.

A. DEMOGRAFİK FAKTÖRLER

Yükümlülerin vergiye gönüllü uyumuna etki eden demografik faktörler arasında; yaş, cinsiyet, eğitim seviyesi, medeni durum ve mesleki durum sayılabilir. Demografik faktörlere çoğunlukla ampirik çalışmalarda yer verilmektedir. Bu konu hakkında İpek ve

⁴¹ İbrahim Organ ve Baki Yegen, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.27, S.4, (2013), s.242.

⁴² Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, *Kamusal Finansman: Vergileme Teori- Uygulama- Politika Önerileri*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017,s.130.

⁴³ Fatih Savaşan, Hakkı Odabaş, “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *S.Ü.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 5, Sayı 10, 2005, s.5.

Kaynar'ın Çanakkale'de yaptıkları ampirik çalışma sonuçlarına göre vergi uyumunun, birçok faktörün yanında demografik faktörlerden de etkilendiği ortaya çıkarılmıştır. Çalışmasında demografik faktörleri; yaş, cinsiyet, medeni durum, aile yapısı ve eğitim durumları açısından araştırmış. Belirtilen demografik faktörlerin vergi uyumu üzerinde etkisi olduğu yapılan anket çalışması sonucunda tespit edilmiştir⁴⁴.

1. Yaş

Yaş faktörünün vergi uyumu üzerinde etkisi olduğu ve yapılan anket çalışmalarına göre, genellikle gençlerde vergiye karşı daha az uyumun olduğu görülmektedir⁴⁵. Bu durumun nedeni olarak, gençlerin gelirlerinin büyük bir bölümünü tüketime ayırmaları gösterilmektedir. Genellikle 25-30 yaş grubundaki bireyler yüksek hayat standartlarına sahip olmadıklarından, daha yüksek bir gelire sahip olma isteğiyle vergiye karşı gönülsüz davranacakları ifade edilmektedir. Bireylerin yaşı arttıkça, yüksek hayat standartlarına ulaşma ihtimalleri de artacağından, vergi ödemeye karşı daha meyilli olabilirler⁴⁶. Ayrıca bireysel modele göre, yaş ilerledikçe risk alma isteğinin azalması nedeniyle, genç mükelleflerin vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin yaşlı mükelleflere göre daha yüksek olması beklenmektedir⁴⁷.

Mükelleflerin yaşları arttıkça daha fazla vergi uyumu göstermelerinin temel nedenleri arasında; yaşlı mükelleflerin gençlere göre vergileme konusunda daha fazla bilgiye sahip olmaları ve sosyal ve kültürel deneyimlerinden dolayı fazla risk almak istememeleri gösterilmektedir⁴⁸. Bu konuda Bayraklı vd.'nin yaptıkları çalışmada yaş ile vergi kaçırma eğilimi arasında bir ters orantı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre, yaş ilerledikçe vergi kaçırma eğilimi azalmaktadır⁴⁹. Bu çalışmada elde edilen sonuçların aksine İpek ve Kaynar Çanakkale'yi kapsayan çalışmalarında, 25 yaş ve altındaki

⁴⁴ Selçuk İpek, İlknur Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları", *Maliye Dergisi*, S. 157(2009), ss.116-127.

⁴⁵ Selçuk Buyrukoğlu, İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", *Vergi Dünyası*, Sayı 375, (Kasım 2012), ss.122-123.

⁴⁶ Cuma Çataloluk, "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 20, (2008), s.221. <http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/view/364>, (16.08.2018).

⁴⁷ Batrel, a.g.m., s. 53.

⁴⁸ Marjorie E. Kornhauser, "Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers," s.154. http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kornhauser.pdf (19.04.2018)

⁴⁹ Bayraklı, Saruç, Sağbaşı, a.g.m., s. 230.

mükelleflerin vergiye gönülle uyumlarının daha yüksek olduğu, yaş ilerledikçe vergiye uyumun azaldığı sonucuna ulaşılmıştır⁵⁰.

Yapılan çalışmalarda yaş gruplarında vergiye uyum konusunda farklı sonuçlar alındığı görülmektedir⁵¹. Bu nedenle vergi uyumu konusunda yaş faktörünün her bölgede kesinlikle etkili olduğunu ifade etmek doğru olmaz.

2. Cinsiyet

Demografik faktörler içinde yer alan cinsiyet faktörüyle kadın ve erkek mükelleflerin vergi uyumu araştırır. Yapılan araştırmalardan elde edilen sonuçlara göre, kadınların erkeklere göre vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede daha istekli olduğu tespit edilmiştir. Kadınlara kıyasla erkeklerin daha fazla vergi kaçırdığı düşünülmektedir. Bunun nedeni ise genel olarak çalışma alanlarında erkeklerin sayısının daha fazla olmasıdır⁵². Fakat kadın mükelleflerin eğitim seviyeleri yükseldikçe vergilere bakışının olumsuz olduğu da yapılan çalışmalarda tespit edilmiştir⁵³.

Bu konu ile ilgili yapılan ampirik çalışmalarda cinsiyet ve vergiye gönüllü uyum arasında farklı sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir⁵⁴. Her ne kadar kadın mükelleflerin vergi uyumlarının yüksek olduğu belirtilse de, bu konuda farklı sonuçlara da ulaşıldığı ifade edilebilir.

3. Medeni Durum

Demografik faktörlerden olan medeni durum ile ilgili vergi uyumu analizi yapılırken, yükümlülerin evli veya bekâr olmaları dikkate alınır. Medeni durum da mükelleflerin vergiye yaklaşımları üzerinde etkili olabilmektedir. Yükümlülerin medeni

⁵⁰ İpek, Kaynar, “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda...”, a.g.m., s.188.

⁵¹ Halit Çiçek, Mehmet Karakaş ve Abdunnur Yıldız, *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/381, Ankara, 2008, s.248. & Fatih Saraçoğlu, “Yaş – Cinsiyet – Medeni Durum Ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *KMUIİBF Dergisi*, Yıl 10, Sayı15 Aralık, 2008, s.26.

⁵² qBuyrukoğlu, Erasa, a.g.m.,ss.122-123.

⁵³ Ken Devos, “Tax Evasion Behaviour and Demographic Faktors: An Exploratory Studyin Australia,” *Revenue Lav Journal*, Vol 18, , (2008), s.10.

⁵⁴ İhsan Erdem Sofracı, Gökben Güney. “Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği”, *Toplum ve Demokrasi*, 11 (23), Ocak Haziran, 2017, s. 180.

durumu vergi verme güçlerini etkileyeceğinden, yani harcanabilir gelirlerinin azalmasına neden olacağından, vergiye karşı düşüncesi de farklı olabilir. Bekâr olarak hayatını sürdüren bir kişinin elde ettiği kazanç kendisine yetebilecekken, evli ve çocuklu olan kişilerin gelire duydukları ihtiyaç artabilir. Bu nedenle evlilerin bekârlara göre vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede daha isteksiz olabileceği ifade edilebilir. Fakat bekâr olan yükümlülerin risk alma güdüsünün daha yüksek olması, birikimlerinin yeterince yüksek olmaması ve genellikle daha genç yaşta olmaları sebebiyle hayata henüz atılmamış olmaları gibi sebepler dikkate alındığında, bekarların da vergi kaçırmaya meyilli olabileceği söylenebilir⁵⁵.

Sofracı ve Güney de yaptığı çalışmasında evlilerin bekârlara göre vergiye gönüllü uyumda daha bilinçli olduğunu söylemektedir⁵⁶. Tuay ve Güvenç'in yaptığı çalışmada, evlilerin bekarlara göre vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede daha istekli olduğu ve bu durumu ahlaklı olmakla ilişkilendirdiği sonucu elde edilmiştir⁵⁷.

Öz Yalama ve Gümüş'ün çalışmasında ise “*Evli vergi mükelleflerinin bekârlara göre vergi kaçırma eğilimleri daha yüksek olur*” şeklinde ankete katılanlara yöneltilen ifadeye, katılımcıların % 23'ü katılırken, % 51'i katılmamaktadır⁵⁸.

4. Eğitim Düzeyi

Yükümlülerin eğitim durumlarının yükselmesinin vergiye uyumlarını arttırdığı genellikle düşünülebilir. Bu durumun nedenleri arasında; kişilerin eğitim düzeyi ile bilgiye ulaşma kapasitesi arasında doğru orantılı bir ilişkinin olması ve eğitim seviyesi yüksek olan yükümlülerin vergiye ilişkin bilgi seviyesinin artması yer almaktadır. Eğitim seviyesi düşük olan bazı yükümlüler, vergilemeye karşı olumsuz davranışlarda bulunmayı kendilerinde bir hak olarak görebilirler. Bunun temel sebebi bu kişilerin vergi bilinçlerinin düşük olmasıdır⁵⁹.

Eğitim üzerinde politikalar üretilebilir. Eğitim ve vergi uyumu üzerine iki zıt görüş bulunmaktadır. Bu görüşler; eğitimin vergiye uyumu arttırdığı ve eğitimin vergiye uyumu

⁵⁵ İpek, Kaynar, “Demografik Faktörlerin Uyumuna Etkisi...”, a.g.m., s.119.

⁵⁶ Sofracı, Güney, a.g.m., s. 176.

⁵⁷ Tuay ve Güvenç, a.g.e., s. 128

⁵⁸ Gamze Öz Yalama, Erdal Gümüş, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler Eskişehir'den Bulgular”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, (2013), s. 93.

⁵⁹ İpek ve Kaynar, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi...”, a.g.m., s.120.

düşürdüğü üzerinedir. Eğitimle vergiye uyumun arasında zıt bir ilişki olduğunun savunucularından Richardson'a göre gelişmekte olan ülkelerde eğitim seviyesi arttıkça vergiye uyum azalmaktadır. Bu görüşe karşı bir görüş savunan Smith, Robert ve McGee'ye göre ise eğitim arttıkça vergiye uyumda artmaktadır. Vergi konusunda bilgisi artan mükellefin vergi ödeme konusunda da olumlu tutum göstereceğini savunmaktadırlar⁶⁰.

5. Mesleki Durum

Yükümlülerin meslekleri de vergiye gönüllü uyumu etkileyen etkenlerden birisi olarak görülmektedir. Yükümlüler sahip oldukları meslek branşlarına göre vergilemeye karşı farklı tutum ve davranış gösterebilirler⁶¹. Örneğin; kamuda görevli bir memurun gelirinden stopaj yöntemiyle vergi alındığından vergi kaçırma ihtimali olmamaktadır. Buna karşın net kazancını beyanname ile bildirerek, bildirdiği matrah üzerinden vergi ödeyen ticaret erbablarının veya serbest meslek erbablarının vergi kaçırma ihtimali daha yüksektir.

Mükelleflerin vergi ödemeleri sonucu davranışları veya vergiye karşı göstermiş olduğu tepki birbirinden farklı olabilir. Bazı yükümlüler ödedikleri vergiye karşı daha fazla çalışarak tepki gösterirken; diğerleri de çalışarak elde ettikleri kazanç üzerinden yüksek oranlarda vergi ödemek yerine, çalışmamayı tercih edebilirler. Bazı yükümlüler ise, verimli çalıştıkları meslekleri yüksek vergiler sebebiyle bırakarak, daha az verimli olabildikleri vergisel avantajları bulunan mesleklere yönelebilirler⁶².

B. YAPISAL VE EKONOMİK FAKTÖRLER

Mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen yapısal ve ekonomik faktörler olarak; milli gelir seviyesi, vergi adaleti anlayışı, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi oranlarının yükseklığı, kişilerin gelir düzeyi, denetim olasılığı ve cezalar, vergi afları ile vergilerin kullanıldığı alanlar ele alınabilir⁶³.

⁶⁰ Saygın, a.g.e., s.74.

⁶¹ Batirel, a.g.m., s. 53

⁶² Çataloluk, a.g.m.,s. 221

⁶³ Gökalp İlhan, "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler", *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, S.12 (Mayıs 2007), s.11. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423868327.pdf>, (15.04.2019).

1. Milli Gelir

Bir ülkede kişi başına düşen milli gelir düzeyi de mükellefin vergiye karşı yaklaşımını etkileyebilmektedir. Çünkü bir ülkedeki milli gelir düzeyi kişilerin vergileme karşısındaki fedakârlıkları göstermektedir. Kişi başına düşen milli gelir düşük olan gelişmekte olan ülkelerde bireyler, gelişmiş ülkelerdeki bireylere oranla daha fazla yüke veya fedakârlığa katlanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde katlanılan bu fedakârlık yüksek olduğu için vergi uyumunda da sorunlara neden olabilmektedir⁶⁴.

Yükümlülerin ödedikleri vergiyi belirleyen en önemli ekonomik faktörlerden biri de milli gelir seviyesidir. Milli gelirin artırılması ve artan gelirin de toplumda adil bir şekilde dağıtılması mükelleflerin vergi ödeme gücünü yükseltir. Böylece devletin vergi gelirlerinde de bir artış olacaktır⁶⁵.

2. Vergi Adaleti

Vergilemede adaletin sağlanması ve vergi yükünün dengeli dağıtılması, yükümlülerin vergi karşısında tutum ve davranışlarının belirlenmesinde oldukça önemlidir. Yükümlüler vergi kanunlarının herkese eşit biçimde uygulandığını ve uygulanan vergilerin adaletli olduğunu düşünürse vergilere karşı gönüllü uyumları da otomatik olarak yükselecektir. Vergi sistemlerinin adaletsiz olduğu yönünde mükellefin düşüncesi olursa, vergiye gönüllü uyumları da olumsuz etkilenir. Böylece mükellefler, vergi yükünün toplum arasında adaletli dağıtılmadığını düşünerek, bu durumu bahane gösterecek ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeme konusunda kendilerine hak göstereceklerdir⁶⁶.

Mükelleflerin vergileme konusunda kendilerine adil davranılmadığını, toplumun bir bölümünün vergi kanunlarına uymadığı ve vergi kaçırdığını, bu duruma da göz yumulduğunu düşünmeleri ve buna inanmaları vergiye uyumlarını olumsuz yönde etkileyecektir. Yükümlüler psikolojik anlamda vergi sisteminin adil olmadığını düşünmesi, onların vergileme konusunda hilelere başvurmasına neden olacaktır⁶⁷.

⁶⁴ Güneş Çetin, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.71.

⁶⁵ Buyrukoğlu, Erasa, a.g.m., ss.124-125.

⁶⁶ Benno Torgler, *Tax Compliance and Tax Morale*, Edward Elgar Publishing Limited Glemsanda House Montpellier Parade Cheltenham Glos UK, (2007), s.67.

⁶⁷ James Andreoni, Brian Erard, Jonathan Feinstein, "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature*, Vol XXXVI, (1998), s. 851.

Vergi yükünün adil bir şekilde dağıtıldığı inancında olan mükellefler, devlete ve devletin sunduğu hizmetlere daha olumlu bakarak kabul ederler. Buna karşın toplum içinde vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmadığı düşüncesinde olan mükelleflerin ise devletin sunduğu hizmetlere karşı tutumu daha olumsuz olmaktadır⁶⁸. Vergi kaçırانların yakalanıp cezalandırılmaması, vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin belirli aralıklarla çıkartılan af uygulamalarıyla bağışlanması, üzerine düşen vergi yükümlülüğünü eksiksiz yerine getiren mükelleflere karşı büyük bir haksızlıktır. Bu durum, vergi borcunu yerinde ve zamanında ödeyen mükelleflerin, kanun koyucu tarafından cezalandırıldığı algısının yaratılmasına sebep olabilir⁶⁹.

3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi sisteminin karmaşık yapıda olması, mükelleflerin vergilere karşı gönüllü uyumunu olumsuz olarak etkilemektedir. Kanunların anlaşılabilirlikten uzak karışık bir yapıda olması, vergi kaçakçılığı gibi vergi kaybına neden olan faaliyetleri engellemeye yönelik çabalar, vergi sisteminde sürekli meydana gelen değişiklikler, verginin fonksiyonlarının gittikçe artması gibi nedenler vergi sisteminin karmaşık bir duruma gelmesine sebep olmaktadır⁷⁰.

Vergi sisteminin karmaşık olması, vergi kaybının sebep olabilir. Çünkü anlaşılması çok güç olan bir vergi mevzuatının doğru şekilde uygulanması oldukça zordur. Vergi kanunlarının çok sayıda olması ve bu kanunlar arasında bağlantı kurulamaması karışıklığa neden olmaktadır. Vergi sisteminden kaynaklanan vergi kaybı ve kaçığına bu tür karışıklıklar neden olabilmektedir⁷¹. Aynı şekilde vergi tarh ve tahsil işlemleri arasında mükellefler oldukça fazla sayıda işleme maruz bırakılırsa vergiden kaçınmayı tercih edebilmektedir⁷². Tam tersi mevzuatın basit ve yükümlüler tarafından anlaşılabilir olması, yükümlülerin vergiye tutumunu olumlu yönde etkileyebilir. Çünkü yükümlüler, üzerlerine

⁶⁸ İhsan Cemil Demir, Yıldray Gülten, “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli Ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması,” *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, (2013), s. 271.

⁶⁹ Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 9 / 3, (2007), s.15.

⁷⁰ Yakup Karabacak, “Vergi karmaşıklığı modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz sonu mudur?,” *Mali Çözüm Dergisi*, (Kasım – Aralık 2013), ss.27-28.

⁷¹ Yusuf Karakoç, “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçıkları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama),” *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, ss. 104-105.

⁷² Çataloluk, a.g.e., s.225.

düşen vergi ödevlerinin önemini anladıkları takdirde kamu idarelerinin taleplerine uyum göstermektedirler⁷³.

Vergi sisteminin karışıklığı, sadece yükümlülerin üzerine düşen vergi borcunu ödemelerini olumsuz olarak etkilemeyecektir, aynı şekilde kanunların uygulayıcıları olan denetim elemanlarını ve vergi yargı organları içinde görev alan kişileri de olumsuz etkileyebilir. Yeterli seviyede bilgi ve tecrübeye sahip olmayan vergi idaresi personelinin ve yargı çalışanlarının vergi kaybına neden olan faaliyetleri tespit ederek ortaya çıkarmaları zorlaşacaktır⁷⁴.

Sonuç olarak vergi sisteminin karmaşık bir yapıda olması hem mükelleflerin, hem de vergi idaresinin uyum maliyetlerini arttırarak, vergi kaybının ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

4. Vergi Oranları

Vergi yükü ve vergi oranları, mükelleflerin vergileme karşısındaki tutum ve davranışlarını belirleyen bir diğer etkidir. Vergi yükü vergi oranları ile doğru orantılıdır. Yani vergi oranlarının yükselmesi, vergi yükünün artmasına neden olmaktadır⁷⁵.

Yükümlülerin ödedikleri vergilerin sayısı ve miktarının fazla olduğunu düşünmeleri, üzerlerinde oluşan vergi yükü çok ağır olmasa da, psikolojik sebeplerden ötürü vergiye olumsuz bakmalarına sebep olabilir⁷⁶. Ülkemizde toplam vergi yükü çok fazla olmamasına rağmen, vergi tabanının dar olması ve vergi ödeyen mükellef sayısının az olması nedeniyle, mükelleflerin katlandığı vergi yükü ağırdır. Vergi oranları ve miktarı ne kadar düşük olursa, mükelleflerin vergi ödeme isteği de o kadar artacak ve onlar vergiye daha ılımlı yaklaşacaktır. Mükelleflerin üzerlerine düşen vergi yükünün olabildiğince azaltılması, onların vergiye uyum sağlanması açısından yararlı olabilecektir⁷⁷.

⁷³ Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları,(1998), s.14.

⁷⁴ Tuay, Güvenç, a.g.e., ss. 29-30.

⁷⁵ Buyrukoğlu, Erasa, a.g.m., ss.124-125.

⁷⁶ Tuay, Güvenç, a.g.e., s.30.

⁷⁷ Ufuk Gencil, Elif Kuru, "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 10, Sayı 20, (2012), s. 50.

5. Kişilerin Gelir Düzeyi

Toplumunu oluşturan bireylerin gelir seviyeleri genellikle birbirlerinden farklıdır. Vergilemede adaletin sağlanması için ödeme gücüne göre vergi alınması son derece önemlidir. Yükümlülerin sahip oldukları gelir seviyesi ile vergiye karşı tutumları hakkında literatürde birçok çalışma mevcuttur. Bu çalışmaların genelinde, yükümlülerin gelir seviyesi yükseldikçe, vergi kaçırma eğilimlerinin de arttığı yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. Kişilerin gelirleri arttıkça, artan oranlı vergi tarifelerinin de etkisiyle ödemeleri gereken vergi miktarı, daha fazla artmaktadır. Bu durum, bu kişilerin daha fazla vergi kaçırma eğiliminde olmalarına neden olmaktadır. Ayrıca gelir seviyesi düşük olan kişiler vergi kaçırmaları sebebiyle katlanacakları cezanın gelirlerine oranı, yüksek gelir seviyesine sahip olan kişilere göre daha fazla olması nedeniyle maddi açıdan da vergi kaçırmamayı düşünürler. Sonuç olarak gelir seviyesi ile vergiye karşı tutum arasında negatif bir ilişkinin olduğu söylenebilir⁷⁸.

6. Denetim Olasılığı ve Cezalar

Yükümlülerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında kamu otoritesine duydukları güven belirleyici bir durumdur. Yükümlülerin kamu otoritesine duydukları güven ne kadar fazla olursa, vergiye gönüllü uyumları da o kadar fazla olacaktır. Bu durumun tersi halinde, kamu otoritesinin gücünün azalması yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarını azaltacak ve vergi kaçırma eğilimlerini arttıracaktır. Bu durumda mükelleflerin vergi kaçırmasını engelleyecek temel faktör, “*kamu otoritesinin güç kullanması*” yani denetimlerin ve cezaların arttırılmasıdır⁷⁹. Bunun nedeni, caydırıcı seviyelerde olan cezalar ve yükümlülerin mutlaka denetlenme ihtimallerinin söz konusu olması, mükelleflerin üzerlerine düşen vergi borçlarını yerinde ve zamanında ödemeleri hususunda etkili olacaktır⁸⁰.

Vergi denetimlerinin temel amacı, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmelerini engellemektir. Kendisinin denetleneceğini düşünen yükümlülerin vergi kanunlarına uygun hareket etme eğilimleri de artacaktır. Denetlenme ihtimalinin artması ile vergi kanunlarına uygun hareket etme arasında doğru bir orantı söz konusudur. Aksi bir

⁷⁸ Buyrukoğlu, Erasa, a.g.m., ss.124-125.

⁷⁹ Erich Kirchler, Erik Hoelzl, Ingrid Wahl, “Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework”, *Journal of Economic Psychology*, Vol 29, (2008), pp.212-213.

⁸⁰ Savaşan, Odabaş, a.g.m., s.19.

durumda, mükellefler yasalara uyma konusunda kararlı davranmayacak ve vergi kaçırma eğilimleri artabilecektir. Bu durumun nedeni, denetimlerin yükümlüler üzerinde baskı yaratabilmesi ve onların üzerlerine düşen vergi borçlarını eksiksiz ve zamanında ödemeleri konusunda desteklemesidir⁸¹.

Cezaların yükümlüler üzerinde caydırıcı yönde farklı iki etkisi söz konusudur. Bunlardan ilki, vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler tarafından istismar edilmediklerine inanmalarıdır. Bunu gerçekleştirmek için vergi idaresi, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin vergi yasalarını ihlal etmesini denetimler yoluyla ortaya çıkarmalı ve onlara gereken ağır cezaları vermelidir. Böylece dürüst mükellefler, dürüst olmayan mükelleflerin denetlendiğine ve denetimler sonucunda da cezalandırıldıklarına inanarak yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeye devam edeceklerdir. İkincisi, her mükellef hata yapabileceği için, vergi kabahatleri sonucunda idari para cezaları öngörülmesi, planlanarak yapılan vergi suçları sonucunda ise daha ağır vergi cezaları öngörülmelidir. Vergi kanunlarına uymayanlara uygulanacak yaptırımların bu şekilde düzenlenmesi, vergiye gönüllü uyumun artmasını sağlayacaktır⁸².

Amacı dışında uygulanan vergi denetimleri ve cezaları mükelleflerin vergi idaresine karşı tutum ve davranışlarını olumsuz olarak etkileyebilmektedir. Böyle bir durum, mükelleflerin vergi idaresine bakışlarını negatif yönde etkileyebilir⁸³.

Vergi cezalarının caydırıcı bir etki yaratabilmesi için, cezaların kayba uğratılan vergiden fazla olacak şekilde yüksek olması ve yükümlülerin kanuna aykırı hareket ettiği durumlarda mutlaka cezalandırılacaklarını bilmelerini sağlamak gerekmektedir. Vergi cezalarının vergi affı, yapılandırılmaları ve uzlaşma gibi çeşitli yöntemlerle hafifletilmesi, bu cezalarının caydırıcılığını azaltan temel faktörlerdir⁸⁴.

⁸¹ Yasemin Taşkın, "Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri," İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri, (2010), s.72.

⁸² Lars P. Feld, Bruno S. Frey, "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", *Center for Research in Economics, Management And The Arts*, Working Paper No. 2006, pp.10-11. <http://m.crema-research.ch/papers/2006-10.pdf> (10.06.2019).

⁸³ Gökhan Dökmen, Tuğay Günel, "Vergi Uyumunun Sağlanmasında Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avustralya Örneği", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 8, Yıl 8 Özel Sayı, (2012), s.47.

⁸⁴ Tayfun Moğol, M. Erkan Üyümez, "Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi," 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s.596.

7. Vergi Afları

Ülkemizde sık sık gündeme gelen vergi affı uygulaması, vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükelleflere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların azaltılması veya ortadan kaldırılmasına neden olan bir durumdur. Bu nedenle vergi affından vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ya da hiç yerine getirmeyen kişi ve kurumlar yararlanabilmektedir⁸⁵.

Vergi aflarının bir takım olumlu yönleri söz konusudur. Bunlar arasında; devletin normal yollarla toplayamadığı vergi alacaklarını daha kolay tahsil edebilmesi, idarenin işlem maliyetlerini düşürmesi ve idarede vergi kaydı bulunmayan mükellefleri çıkarılan aflar sonucu kayıt altına alarak daha sonra iyi izlenmelerini sağlanması yer almaktadır. İstemediği vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükelleflere tanınmış olan son bir şans olma özelliği, vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu arttırmasında faydaları olabilir. Bu olumlu yönlerine rağmen, özellikle belli aralıklarla çıkarılan vergi afları, yükümlülüklerini yerinde ve zamanında yerine getiren mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının azalmasına neden olmaktadır. Bu mükellefler, ödemesi gereken vergiyi zamanında ödemeyen ve daha sonrada affedilen mükellefleri görünce, kendilerine haksızlık yapıldığını düşünebilir. Kanunların tam olarak uygulanmaması ve ileride yeni bir vergi affı veya yapılandırması çıkabileceği beklentisinin yaratılması, vergi af ve yapılandırmalarının olumsuz yönlerini oluşturmaktadır⁸⁶.

Vergi aflarının sıklıkla çıkarılması vergisini zamanında ödeyen mükelleflere ekonomik olarak da zarar vermektedir⁸⁷. Ödemesi gereken vergi borcunu belli bir süre geçtikten sonra (1 veya daha fazla yıl) ödeyen mükellefler, vergi borcunu zamanında ödeyen mükelleflere göre ödüllendirilmektedir.

Vergi afları ile başarılı sonuçlar alabilmek için; vergi affı bir nesilde bir kere çıkartılarak uygulama dönemi yeterince uzun olmalı, mükelleflere sağladığı avantajlar affa katılımı teşvik edecek seviyede olmalı, affın kapsamı ve af uygulamasının nedenleri herkese açıkça anlatılmalı ve vergi sistemini güçlendirici önlemlerle birlikte

⁸⁵ Ayşe Güner, *Vergi Afları-Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine*, Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10, İstanbul, (1988), s. 261.

⁸⁶ James Alm, "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies Program Working Paper(98-6) Georgia State University*, (1998), s.4.

⁸⁷ Onur Eroğlu, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(3), (2013), s.174.

yürütülmelidir. Yükümlülere, uygulanan vergi affının kendilerine tanınan son bir şans olduğu inandırılmalı ve onlara güven verilmelidir⁸⁸.

Vergi afları siyasetin oy ticaretine konu olan bir uygulama olmamalıdır. Vergi afları ve yapılandırmalarının amacı devletin vergi gelirlerini daha hızlı tahsil edebilmesini sağlamak ve yükümlülere ikinci bir şans vermek olmalıdır. Fakat afların belirli aralıklarla çıkması, vergi ahlakını ve bilincin zedelemekte, vergi borcunu zamanında ödemeyen mükelleflerin cezalandırılmasını engellemekte ve vergi yapısının verimliliğine zarar vermektedir⁸⁹. Ayrıca vergi afları, vergilemede adalet ilkesinin etkin bir şekilde uygulanmasını engellemekte ve vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefler lehine ticari rekabet üstünlüğü yaratmaktadır. Aynı zamanda, bu aflar kayıt dışı ekonominin büyümesine de yol açmaktadır⁹⁰.

8. Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar

Toplanan vergilerin kullanıldıkları alanlar da yükümlülerin vergilemeye karşı tutumlarını belirleyen faktörler arasında yer almaktadır. Mükelleflerin ödedikleri vergilerle, yararlandıkları kamu hizmetlerinin birbirleri ile orantılı olması, vergileme karşısındaki tutumlarını olumlu bir şekilde etkilemektedir⁹¹. Buna karşılık, yararlandıkları kamu hizmetlerine göre yüksek miktarlarda vergi ödediğini düşünen mükelleflerin vergiye karşı tepkisi olumsuz olmaktadır⁹².

C. PSİKOLOJİK VE AHLAKİ FAKTÖRLER

Mükellefin gelirindeki azalmaya rağmen vergi ödemek istemesi vergiye uyumunu gösterir. Bu uyumu etkileyen bir faktörde psikolojik faktördür. Mükellefin saygınlık, sosyal normlar, sosyal etiket, toplumdan dışlanma korkusu, aidiyet bilinci gibi durumlar da mükellefi psikolojik olarak etkiler ve vergiye uyum sağlamasına neden olur. Çeşitli iletişim

⁸⁸ Alm, a.g.m., ss.2-3.

⁸⁹ Naci Muter, Süreyya Sakınç, Kemal Çelebi, "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması", Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, (1993), s.65. http://kutuphane.cbu.edu.tr/db_images/site_407/file/mukelleflerin_vergi.pdf (15.06.2019).

⁹⁰ Karakoç, a.g.m., ss.98-99.

⁹¹ Muter, Sakınç, Çelebi, a.g.e., s. 30

⁹² Torgler, *Tax Compliance and Tax Morale*, a.g.m., s.67.

araçları kullanılarak gerek doğrudan, gerekse sübliminal yollarla mükellefe psikolojik mesaj verilerek vergiye uyum sağlama algısının da oluşturulması sağlanabilir⁹³. Ayrıca mükelleflerin vergi kaçırma durumunda hissedecekleri suçluluk ve utanma duygusuyla ağırlık hissetmeleri de psikolojik olarak vergi uyumu bakımından avantaj olacaktır.

1. Vergi Ahlakı

Ahlak, insan ilişkilerinde “iyi” ya da “doğru” veya “kötü” ya da “yanlış” olarak adlandırılan değer yargılarını ifade etmektedir. Ahlak, sosyal yaşam sırasında belirli kişi, grup ya da toplumun belirli yerde ve zamanda geçerli olması beklenen değer yargılarının, örf, adet, norm ve kuralların oluşturduğu bir sistem bütünüdür⁹⁴. Vergi ahlakı ise kişilerin vergi ödeme hususunda dışarıdan bir zorlama ya da baskı unsuru olmaksızın vergi yükümlülüklerini gönüllü yerine getirilme isteği olarak ifade edilebilir⁹⁵.

Mükelleflerin tutum ve davranışlarının belirleyen temel etkenlerden biri vergi ahlakıdır. Vergi mükelleflerinin davranışı öncelikle halkın vergi zihniyeti ve vergi ahlakı tarafından belirlenir⁹⁶. Genel ahlakının çok yüksek olduğu bir toplumda, vergi ahlakı çok düşük olabilir. Kişi bunu ahlaki olarak bir eksiklik olarak değerlendirmemesi gerekir. Vergi sisteminin adaletten uzak olması ve mükellefler üzerindeki vergi yükünün oldukça ağır olması gibi faktörler vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir. Ayrıca ülkede vergi af ve yapılandırma uygulamalarına sıklıkla başvuruluyorsa ve vergiyi zamanında ödememe durumu toplumun geneli tarafından kurnazlık olarak görülüyorsa vergi ahlakının yüksek olması beklenemez⁹⁷. Vergi ödemeyi vatandaşlık görevi olarak gören ve vergi kaçakçılığını ayıplayan, kınayan ve suç olarak gören bir toplumda yükümlülerin vergiye gönüllü uyumunun kendiliğinden sağlanması beklenmektedir⁹⁸.

⁹³ Benan Çıplak, “Nöroekonomi ve Vergi Uyumu İlişkisi”, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.5, S.1, (2018), s.271. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/464632> (15.03.2019).

⁹⁴ Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı”, *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, makale 2, (Ocak 2012), s.19. <http://www.ceis.org.tr/dergi/2012ocak/makale2.pdf> (15.03.2019).

⁹⁵ Müslüm Gümüş, “Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.341, (Şubat 2017), s.101.

⁹⁶ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.199.

⁹⁷ Çataloluk, a.g.m., s. 218,

⁹⁸ Aktan, a.g.m.,s.19.

2. Vergi Bilinci

Vergi bilinci genel olarak, devletin üstlendiği ve sunduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyduğu finansman kaynaklarını sağlayan bireylerin elde ettikleri gelir ve servet unsurlarından vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara göre kendiliğinden katkıda bulunmaları gerektiğinin farkındalığına varma, bilme ve hatırlama yeteneğini ifade eder⁹⁹.

Vergiye gönüllü uyum çalışmalarının temelini mükelleflerin vergisel yükümlülükleri konusunda bilinçlendirilmeleri oluşturmaktadır. Bu nedenle gönüllü uyum, vergi bilinci kavramı ile yakından ilişkilidir¹⁰⁰. Vergi bilinci mükelleflerin gönüllü olarak vergi yükümlülüklerini tam ve doğru bir şekilde yerine getirmelerini sağlayan bir kavramdır¹⁰¹. Bu nedenle çalışmamızda idari faktörlere ek olarak vergi bilinci kavramı da ele alınmıştır.

Vergi bilinci, mükelleflerin kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme isteğinin önemli belirleyicisidir¹⁰². Mükelleflerin bu isteğinin seviyesi ne kadar yüksek olursa vergilemede başarıya o kadar yaklaşmış olunur. Vergi bilincine sahip olan mükellefler ödedikleri verginin topluma ne şekilde geri döneceğini, dolayısıyla ödedikleri verginin nerelere tahsis edileceğini bilirler ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmek isteyebilirler¹⁰³. Vergi bilinci daha az oluşmuş toplumlarda, yükümlüler vergiyi bir yük olarak algılamakta ve vergi ödemek istememektedir¹⁰⁴.

Vergiler ile gerçekleştirilmek istenen amaçlara ulaşabilmek için, vergiye karşı mükelleflerin bakış açılarının iyileştirilmesine ve vergileme konusunda mükelleflerin bilinçlendirilmesine ihtiyaç vardır. Bu nedenle vergi bilinci oldukça önemli bir konudur. Örneğin vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda yükümlülerin vergisel ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeleri, gelir idaresinin iş yükünü azaltacaktır. Bu durum

⁹⁹ Nuri Ömürbek, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek, "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", *Maliye Dergisi*, S.153, (Temmuz-Aralık 2007), s.104.

¹⁰⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı", a.g.e.,s.41.

¹⁰¹ Raziya Abdiyeva, Tolkun Cumakunova, Vergi Bilincini Etkileyen Demografik ve Siyasi Faktörler: Kırgızistan Örneği, "*Sosyoekonomi Dergisi*", (2017), s.78.

¹⁰² Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.187.

¹⁰³ Fırat, a.g.m., s.171.

¹⁰⁴ Celaleddin Serinkan ve Mahmut Erdoğan, "Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Örneği", *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (2017), s.527.

devletin vergi toplama maliyetini azaltacak ve vergilendirme sürecinin aksamadan kısa sürede tamamlanmasını sağlayacaktır. Vergi bilinci düşük olan bir toplumlarda ise idare, tahsil etmeyi düşündüğü vergi miktarı kadar vergi tahsil edemeyecek ve bu durum devletin hazinesinde açığa neden olacaktır. Bu sebepten ötürü, devlet kamu hizmetleri için gerekli olan finansman kaynağına sahip olamayacağından, ya para basma yoluna veya borçlanma yoluna giderek kamu borç stokunun artmasına ya da kamu hizmetlerinin aksamasına neden olacaktır. Bu durumların yaşanmaması için vergi bilincini topluma kazandırmak oldukça önemlidir¹⁰⁵.

Verginin devletin ana gelir kaynağı olduğu, var olabilme gücünün vergi gelirlerine dayandığı, sunulan hizmetlerin kaynağının vergi gelirleri olduğu, devletin bu gelirin anayasal ilkelere dayandığı ve herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemekle mükellef olduğu konuları hakkında mükellefler bilinçlendirilmelidir¹⁰⁶.

3. Vergi Kültürü

Vergi kültürü içerisinde vergileme kültürü ve vergi ödeme kültürü yer almaktadır. Vergileme kültürü gelir idaresinin vergileme sürecindeki tutum ve uygulamalarını içerirken, vergi ödeme kültürü mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını ifade etmektedir. Etkili bir vergi kültürü, mükelleflerin vergileme konusunda devlete olan güvenini arttırarak, vergiye gönüllü uyum sağlamalarına yardımcı olur¹⁰⁷.

4. Sosyal Normlar

Toplum içerisinde kişilerin hareketlerini yöneten ve davranışlarına sınır getiren bir takım norm ve kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar toplum için oldukça önemlidir ve toplumsal düzenin sürdürülebilirliği açısından oldukça önemlidirler. Ayrıca kişilerin toplum içindeki davranışlarına otokontrol ve sınırlama getirmesine neden olur¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Organ, Yegen, a.g.m., s.244.

¹⁰⁶ Mustafa Korkmaz, “Vergi Cezalarının Caydırıcılığını Etkileyen Bireysel Faktörler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 325 (Ekim 2015), s.100.

¹⁰⁷ Tülin Canbay, Güneş Çetin, “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, (2007), s.59.

¹⁰⁸ Aktan, a.g.m., s.19.

Sosyal kuralların, mükelleflerin vergiye uyumları üzerinde önemli bir rolü vardır. Vergilemeyle alakalı sosyal normlar, her topluma göre farklı etkilere sahip olduğu gibi vergiye gönüllü uyumu arttırabileceği gibi azaltabilir¹⁰⁹.

Toplum arasında egemen olan gelenekler içinde, vergi ödeme sorumluluğu genel olarak toplum üyeleri tarafından bir vatandaşlık görevi olarak kabul edilmişse, yükümlülerin vergisel ödevlerini yerine getirmede önemli etkilere sahiptir. Aksi bir durumda toplum içinde vergi kaybına sebebiyet vermek toplum üyeleri tarafından normal bir durum olarak görülmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını negatif olarak etkiler. Bir toplumda herkesin benimsediği ve kabul ettiği bir davranışın, bir kişi tarafından ihlal edilmesi, o kişinin toplum içinde dışlanmasına sebep olacak, ayrıca kişinin pişman olmasına ve suçluluk duymasına neden olacaktır. Mükellefler vergi kaybına sebebiyet verdikleri için, içinde bulunduğu toplumun refahının azalacağını ve kendilerinin de hırsızlıkla suçlanacağını düşündüklerinde vergi kaçırmaktan uzak duracaktır¹¹⁰.

5. Devlete Bakış Açısı

Mükellef mevcut siyasi otoriteden memnun ve kamusal faaliyetlerin işlenişinden hoşnut ise vergiye karşı içsel motivasyonları artacak ve gönüllü uyumları daha fazla olacaktır¹¹¹. Örnek olarak devletin sosyal ve ekonomik sorunları çözmek konusunda başarısız olması, vatandaşların bu konudaki beklentilerini karşılayamaması toplum içinde hoşnutsuzluğa neden olabilecektir. Aksi durumda, vatandaşlar ahlaki ve politik değerlere uygun olan politikalar üreten liderlere ve siyasi partilere güvenerek devlete karşı yükümlülüklerini yerine getirmek isteyecektir¹¹².

6. Din

Din, geçmişten günümüze çoğu toplumun tutum ve davranışlarına etki eden önemli bir faktör olarak yer almaktadır. Dini inanışlara fazla önem veren ve hayatlarını genellikle kutsal gördükleri kitaplara göre yaşayan kişilerin, dini inançlarının vergiler konusundaki

¹⁰⁹ Till Olaf Weber, Jonas Fooker, Benedikt Herrmann, “Behavioural Economics and Taxation”, *European Commission Taxation Papers Working Paper*, No 41, (2014), s.19.

¹¹⁰ Torgler, *Tax Compliance and Tax Morale*, a.g.m., s.67.

¹¹¹ Torgler, “Tax Morale in Asian Countries”, s.8.

¹¹² Tunçer, a.g.m., s.116.

emirlerine karşı daha duyarlı davranacakları ifade edilebilir. İnanırları dinlere göre hayatlarını sürdüren kişiler, dinlerine dayalı vergilere karşı daha duyarlıdır¹¹³. Ancak hangi gerekçeye dayanırsa dayansın, vergiler genellikle kamu hizmetlerinin finansmanı için toplanmakta ve bu amaç doğrultusunda harcanmaktadır. Bundan dolayı, hemen hemen tüm toplumlarda vergi vermek kutsal bir vatandaşlık görevi olarak kabul edilmektedir¹¹⁴.

D. İDARİ FAKTÖRLER (VERGİ YÖNETİMİ)

Yükümlüler üzerine vergi borcu doğdu andan, bu verginin ödenmesi aşamasına kadar geçen sürede vergi idaresi ile yakın ilişki içindedir. Bu süreç içerisinde vergi idaresinin mükelleflere gösterdiği kolaylıklar ve işlemlerin hızlığı, mükelleflerin gelirlerinin bir kısmını vergi olarak gönüllü bir şekilde ödemesi konusunda oldukça önemli olmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin etkili ve verimli hizmet sunması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında etkili olacak ve onların vergi kaçırma eğilimlerini azaltacaktır.

Bu konu hakkında Öz Yalama ve Gümüş (2013) Eskişehir ilinde yaptıkları anket çalışmasında, mükelleflerin %79'unun vergi idaresinin etkin ve adaletli olduğu algısı, vergi kaçırma eğilimini azalttığı düşüncesine hakim olduğunu tespit etmiştir. Bu da vergi idaresinin mükellefler üzerinde ne kadar etkili olduğunu ortaya koymaktadır¹¹⁵. Gelir idarelerinin en önemli hedefi olan gelir toplama fonksiyonunu en iyi şekilde yerine getirebilmesi, bir taraftan vergi gelirlerini en az kayıpla tahsilini gerçekleştirmekle, diğer taraftan da vergi uyumunu artırıcı tedbirlerin alınması ile mümkündür¹¹⁶.

Vergi idaresine karşı olumsuz düşüncelere sahip olan mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri de daha fazla olur. Vergi kaçırmak için sebebi olan mükellefler, beyannamelerini doğru bir şekilde vermemek için çaba sarf ederler¹¹⁷. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum

¹¹³ Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Faktörler*, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Kitabevi, Ankara, (2006), s.151.

¹¹⁴ Doğan Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995, s.48.

¹¹⁵ Öz Yalama, Gümüş, a.g.m., ss.91-92.

¹¹⁶ Benk, Kartalçı, a.g.m., s.45.

¹¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı", a.g.e., s.44.

sağlayabilmesi kendiliğinden gelişebilecek bir durum değildir. Gelir İdaresine ve doğal olarak personeline burada büyük görev düşmektedir¹¹⁸.

1. Mükellef Hizmetleri

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasında onlara sanki bir müşteriymiş gibi müşteri mantığı ile yaklaşılması gerekmektedir. Mükelleflerin özel sektördeki müşteriler gibi hizmet seçme özgürlüğünün olmadığı da unutulmamalıdır. Çünkü mükellef vergi idaresinden gördükleri hizmetten hoşnut olmadıklarında, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede fazla duyarlı davranmayabilirler. Örneğin, mükellefler vergi dairelerinden kaliteli hizmet alamadığı ve vergi dairesi çalışanlarının mükelleflere karşı nezaket kurallarına dayalı iletişim kurmadıkları durumlarda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları olumsuz yönde etkilenebilecektir. Bunun sonucunda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı oranları artabilecektir. Mükelleflerin vergi bilincinin oluşmasında vergi idaresi ile ilişkileri oldukça önemlidir. Vergi idarelerinin mükellef hizmetleri ne kadar etkin olursa mükelleflerin vergi bilinci de o kadar artacak ve vergi ödevlerini yerine getirmek isteyeceklerdir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamalarında Gelir İdaresi'nin merkez ve taşra teşkilatlarından verimli hizmet almaları gerekmektedir¹¹⁹. Vergi mükelleflerine adil, kaliteli ve güvenilir hizmet sunmak, vergi idaresine olan güvenleri açısından önemlidir. Vergi mükellefleri, vergi prosedürlerinin mükelleflere uygun olarak yapıldığına dair güçlü bir inanç oluşturmaktadır¹²⁰. Bu nedenle, kaliteli ve güvenilir muameleye sahip vergi mükellefleri vergi idaresine olan güvenini arttırmakta, idareye karşı direncini azaltmakta ve gönüllü vergi uyumunu teşvik etmektedir¹²¹.

Yükümlülerin vergi bilinçlerinin sağlanmasında Gelir idarelerinin sunduğu hizmetin rolü oldukça önemlidir. Vergi bilinci artan mükellefler, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede daha dikkatli davranır ve böylece kamu gelirleri daha az kayıpla tahsil edilmiş olacaktır¹²². Gelir idaresi personeli meslek ile ilgili yeterli donanıma ve tecrübeye sahip olmalıdır. Personeller, vergi kanunları ve mükelleflere yönelik hizmetler hususunda

¹¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e., s.43.

¹¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e., s.42.

¹²⁰ K. Murphy, “The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders”, *Law and Human Behavior*, Vol. 28, No: 2, 2004, s.199.

¹²¹ OECD (2004); *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, s.42. <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>, (22.02.2019).

¹²² Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e. s.34.

gerekli düzeyde bilgi ve donanıma sahip olmadığı durumda mükellefin sorularına yeterince cevap veremeyecek ve bunun sonucu problemi çözecek kaliteli hizmet sunamayacaktır¹²³. Mükellef, gelir idaresine sorduğu sorularda kendisi aydınlatılmalı, tam bir iş birliği havası yaratılmalıdır. Bu tutum mükellefler üzerinde olumlu bir etki yaratır¹²⁴.

Vergi idareleri tarafından mükelleflere doğru bilginin zamanında ve eksiksiz bir şekilde sunmak için; broşür ve rehberlerin hazırlanması, vergi haftası etkinliklerinin düzenlenmesi, bilgilendirme yayınlarının yapılması, mükelleflere kısa mesaj veya e-posta gönderilmesi, vergi bilincini geliştirme eğitimleri verilmesi gibi uygulamalar mükelleflerin bilgi edinmesini sağladığı için vergiye uyumunu artıran çalışmalardır¹²⁵.

2. Adalet Anlayışı

Mükellef gelir idaresi ile ilgili işlemlerde gelir idaresinin adil olduğundan eminse ve kurallar ihlal edildiğinde cezalar uygulanırken gelir idaresinin adil olduğunu düşünüyorsa kurumun adaletli olduğu düşünür ve vergiye uyum sağlar. Vergi kanunlarının uygulanması bakımında diğer mükelleflerin vergi idareleri tarafından kayırıldığını düşünen mükelleflerin vergi uyumları olumsuz yönde etkilenmektedir¹²⁶.

Adaletli bir yönetimin sağlanabilmesi için, tüm yükümlülere adil bir çalışma ve gelir sağlama olanağı yaratılmalı ve adaletli bir vergileme sistemi ile ödeme gücü ilkesine göre vergileme imkanı vergi idaresi tarafından yaratılmalıdır¹²⁷. Her mükellef vergi idaresinden adaletli bir hizmet beklemektedir. Aksi durumda mükelleflere karşı adaletli hizmet sunmayan ve ayrımcılık gösteren idareler, mükelleflerin vergiden soğumasına neden olmaktadır¹²⁸. Eğer mükellefler vergi kanunlarının uygulanması sırasında gelir idaresinin kendilerine adil davrandığını düşünürse idareye bakışları da olumlu olacak ve vergiye olan uyumları da artacaktır¹²⁹. Bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranılması mükelleflerde hoşnutsuzluk oluşturmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan

¹²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e., ss.35-36.

¹²⁴ İlhan Özer, *Vergi İdaresi*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, sayı:22, (1972), s.65.

¹²⁵ Şentürk, a.g.m., ss.135-136.

¹²⁶ Güneş Çetin Gerger, Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, Vol. 24,(29), 45-71, (2016), s.52.

¹²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017*”, a.g.r., s.41.

¹²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e. s.57.

¹²⁹ Çetin Gerger, Bakar ve Gerçek, a.g.m., s.52.

mükellefler vergiye tepki gösterebilmektedir. Vergi mükellefleri, devletin sunduğu kamu hizmeti ile kişisel tüketimleri arasında adil bir ilişki olmadığını düşünürse, vergi kaçırma eğilimi göstererek vergiye uyum sağlamamaktadır. Vergi mükellefleri, vergilemede adalet olduğunu hissedersen vergi kaçırma yoluna başvurmaz ve vergiye uyum sağlar¹³⁰.

3. Teknoloji Kullanımı

Bilgi teknolojileri tıpkı insan kaynağında olduğu gibim kurumsal hedeflerin elde edilmesinde stratejik öneme sahiptir. Bu açıdan bütçe harcamalarının önemli bir kalemını bilgi teknolojileri harcaması oluşturur. Çok önemli yatırımlar yapılan bilgi teknolojilerinin yönetilmesi, sadece veri güvenliği açısından değil; aynı zamanda hem iş süreçlerinin elektronik ortama aktarılmasını sağladığı hem de üretilen kurumsal verilerin analiz edilmesini sağladığı içinde önem arz etmektedir¹³¹.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı ilerleme, kamusal faaliyetlerde de yeni teknoloji kullanımını beraberinde getirmiştir. 1990'lı yılların başlarından itibaren, Türk Gelir İdaresi kurum çalışmalarında etkinlik ve verimliliği arttırmak ile vergi uyum ve yönetim maliyetlerini azaltmak üzere bilgisayar teknolojilerini bir araç olarak kullanarak güçlü bir destek ve yönetim bilgi sistemi oluşturmayı hedeflemiştir¹³². Günümüzde bilginin mümkün olduğunca en hızlı bir şekilde elde edilmesi, kişi ve kurumlara güvenilir bir şekilde iletilmesi oldukça önemlidir. Bu nedenle, bilişim teknolojilerinden etkili bir şekilde yararlanmak gerekir¹³³. Vergi mükelleflerinin vergilere karşı uyumunu sağlayabilmek ve vergi ile ilgili sorumluluklarını daha kolay, hızlı ve düşük maliyetlerle gerçekleştirebilmelerini sağlamak için, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yükümlülere sunduğu hizmetlerde otomasyon altyapısı kullanması önemlidir. Ayrıca teknolojik yeniliklere uyumlu yeni imkan ve hizmetleri mükelleflere sunması gerekmektedir¹³⁴.

Hızla ilerleyen bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanarak, vergi beyannamelerinin zamanında, kolay, güvenilir ve daha ekonomik bir biçimde idareye intikalinin sağlanması bunun yanı sıra vergi beyannamelerinin doldurulması esnasında

¹³⁰ Gencil, Kuru, a.g.m., ss.35-36.

¹³¹ Şen, a.g.m., s.36.

¹³² Elvan Cenikli, Deniz Şahin, "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri", *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, C.4, S.1(Ocak 2013), s.38.

¹³³ Toraman ve Abdioğlu, a.g.m., s.80.

¹³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017", a.g.r., s.21.

meydana gelebilecek hataların en aza indirilmesi sağlanabilir. Böylece mükelleflerin mağduriyetleri azaltılabilir. Günümüzde vergilendirme işlemlerinden tamamı sistem üzerinden online bir şekilde yapılabilmektedir. Bu şekilde vergi mükellefleri vergi dairelerine gitmeden, yükümlülüklerini sistem üzerinden online olarak tamamlayabilirler¹³⁵. Vergilemede teknoloji kullanımı mükelleflerin vergiye uyumunu artırır. Teknoloji, vergiye uyumu sağlamada önemli bir araçtır. Hem mükelleflerin hayatlarını kolaylaştırarak vergiye gönüllü uyumu artırır, hem de idarenin iş süreçlerini hızlandırmaktadır¹³⁶.

Mükelleflerine-beyanname, e-fatura, e-defter gibi uygulamalarla vergilendirme ile ilgili işlemlerini daha kısa sürede ve kolay bir şekilde yerine getirme imkanı kendilerine tanınmıştır. Kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsil edilmesi, vergi idarelerinin iş yükünün azaltılması, ödemelerin mükellef hesaplarına hatasız olarak işlenmesini sağlamak amacıyla tahsilat işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleşmesi için e-tahsilat sistemi kurulmuştur. Bu şekilde, ileri teknolojiden yararlanılarak mükelleflerin kolayca ödevlerini yerine getirmesi ve vergi uyumu çabalarının artırılması hedeflenmiştir¹³⁷. Bu yöndeki gelişmeler mükelleflere vergisel yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirmeleri hususunda çok güçlü imkanlar sağlamaktadır. Örnek olarak, SMS yoluyla mükelleflerin borçlarının kendilerine hatırlatılması, e-posta ile güncel vergi ile ilgili gelişmeler hakkında mükelleflerin anında bilgilendirilmesi, vergisel konularda “VİMER” ile danışmanlık hizmeti sunulması hem mükellef işlemlerini kolaylaştırmış, hem de vergiye gönüllü uyumu artırmak yönünde önemli uygulamalar olmuştur. Ayrıca hataların azaltılması sonradan yapılması muhtemel denetimlerin ve cebri takiplerin azalmasına neden olacak ve İdare'nin iş yükü ciddi ölçüde azalmış olacaktır¹³⁸.

4. Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı

Gelir idaresinin iyi bir şekilde örgütlenmediği bir yapıda vergi kanunları ve vergi mevzuatının iyi hazırlanmış olması, vergi sisteminin hukuki açıdan toplum yapısına uygun olması tek başına yeterli olmamaktadır. Kanunları, mevzuatı uygulayacak olan idare

¹³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*, a.g.r., s.111.

¹³⁶ Osman Ferhat Çanakale, “Teknolojik İlerlemenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2016, ss.57-61,

¹³⁷ Şentürk, a.g.m., s.135.

¹³⁸ Uğur Doğan, “Vergi Teknolojileri”, *Vergi Sorunları*, S.322 (Temmuz 2015), s.22.

olduğu için idare büyük önem arz etmektedir. Gelişmiş ülkelerde gelir idaresi en iyi örgütlenmiş idarelerin başında gelmektedir. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde gerçek anlamda mükellefleri takip eden birimler bulunmakta iken, gelişmekte olan ülkelerde vergi idarelerinin gelişmesine fazla önem verilmediğinden, bu idareler sadece beyanname kabul eden ve mükellefler tarafından ödenen vergileri tahsil eden birimler haline dönüşmüştür. Gelir idaresinin başarılı olabilmesi için öncelikle merkez ve taşra teşkilatlarının bir bütünlük içinde örgütlenmesi ve tüm mükelleflerin takibinin sağlanacağı bir organizasyon yapısına sahip olması gerekmektedir¹³⁹. Gelir idarelerinin başlıca görevi, mükelleflere gerekli hakları tanıyarak ve ihtiyaç duydukları destekleri sağlayarak verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamaktır¹⁴⁰. Gelir idaresinin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için iyi bir organizasyona sahip ve kendi içinde bütünlüğü olan bir idari yapı oluşturulmalıdır¹⁴¹.

Vergiye uyum sağlama açısından, gelir idaresinin organizasyon yapısının etkin ve hiyerarşik bütünlük içinde olması gerekmektedir¹⁴². Gelir idarelerinin ilk organizasyon yapısı klasik organizasyon yapısı olarak da bilinen vergi türüne göre organizasyondur. Zamanla mükelleflere daha iyi hizmet verebilmek için gelir idareleri yeniden yapılanmaya gitmiştir. Gelişmiş ülkelerde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında mükellef odaklı model ön plana çıkmaktadır. Gelir İdaresinin mükellef odaklı hizmetleri sayesinde mükelleflere sunulan hizmetlerin etkinliği artarak, danışma hizmeti sunacak servisler oluşturularak, vergilendirme süreci basitleştirilerek ve yeni teknolojilerden yararlanılarak beyanname doldurulması, vergilerin ödenmesi ve iletişimin sağlanmasında mükellefin vergiye gönüllü uyumuna katkı sağlanmaktadır¹⁴³. Mükellef hizmetleri iyileştirilerek yapılan yapısal değişikliklerin vergiye uyumu artırıcı bir etkisi olduğu söylenebilir.

5. İdareye Güven

Mükellefe sunulan hizmetin bir kerede ve doğru yapılması idarenin güvenilir imajının devam etmesi açısından önemlidir. Tersine bir durumda, idarenin sunması gereken

¹³⁹ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, a.g.e., s.204.

¹⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017*”, a.g.r., s.7.

¹⁴¹ Adnan Gerçek, “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s.679.

¹⁴² Şentürk, a.g.m., s.134.

¹⁴³ Hakkı Mümin Ay, “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü”, *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Sayı 11, Yıl 9, (Aralık 2006), s.77.

hizmetleri gerektiği gibi gerçekleştiremediğinin mükellefler tarafından düşünülmesi, onların vergi uyumlarını olumsuz olarak etkilemektedir. Gelir idaresine güveni artan mükellefin vergiye gönüllü uyumu sağlanır¹⁴⁴.

Vergi mahremiyeti mükelleflerin bilgilerinin gizli tutulmasını ve bu bilgilerin üçüncü kişilerin menfaatine kullanılmamasını sağlamaktadır. Vergisel hizmetler yerine getirilirken mükelleflerin temel haklarından olan vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi tüm Gelir İdaresi çalışanlarının dikkat etmesi gereken bir konudur¹⁴⁵. Gelir idaresine güven duymayan mükelleflerin çoğunlukta olduğu ülkelerde diğer ülkelere göre vergi kaybı fazla olmaktadır. Gelir idareleri çalışanlarının vatandaşların vergileme konusunda güvenini sağlamadaki rolleri büyüktür. Bu nedenle gelir idareleri çalışanlarının bilgili ve alanında uzman kişilerden oluşması oldukça önemlidir. Sonuç olarak vergilemede gönüllü uyumun sağlanması açısından gelir idareleri mükelleflerin talep ve özel durumlarına önem vermeli ve mutlaka güvenlerini sağlamaya çalışmalıdır¹⁴⁶.

IV. VERGİYE KARŞI TEPKİLER

Vergiler mükellefler açısından kişisel bir karşılık olmaksızın zorla ödenen bir giderken, devlet açısından ise oldukça önemli bir kamu gelir kaynağıdır. Mükelleflerin vergi ödemeleri sebebiyle kişisel gelirlerinde bir azalma söz konusu olmaktadır. Bu nedenle mükellefler vergilere karşı bir takım tepkiler gösterir. Bu tepkiler aktif ve pasif tepkiler olarak iki gruba ayrılır¹⁴⁷. Mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği aktif tepkiler yasalara aykırıdır. Bu tepkilerin en bilineni vergi kaçakçılığıdır. Pasif tepkiler ise kanuna uygun olarak kişilerin vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemesi durumudur. Bu tepkilere ise vergiden kaçınma, tüketimden vazgeçme gibi örnekler verilebilir.

A. VERGİLEMENİN SINIRI

Vergi tarihinin başından bu zamana toplum ve bireyler için vergiler ödemekle yükümlü oldukları bir zorunluluktur. Vergiler kamu giderlerinin finansmanını büyük

¹⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e., ss:36-37.

¹⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı”, a.g.e., s.37.

¹⁴⁶ Handan Kaynar Bilgin, “Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2, (2011), s.273.

¹⁴⁷ Taşkın, a.g.m., , s.76.

oranda karşılmasına rağmen, vergilendirme hassasiyet taşıyacak oranlarda ve ölçüde yapılmadığı anda vergiye karşı olumsuz tutum ve davranış sergilenebilecektir. Verginin bir birim dahi arttırılmadığı veya var olan vergilere yeni bir verginin eklenemediği noktaya vergilemenin sınırı denilmektedir¹⁴⁸. Vergi tahsilatında etkinliği sağlamak için vergilemenin sınırının iyi belirlenmesi önemlidir. Aşırı oranda vergilemenin yaratacağı bir takım olumsuz sonuçlar bulunmaktadır. Bunlar arasında; verimliliğin ve ekonomik teşviklerin olumlu etkilerinin azalması, vergiye karşı olumsuz bakış ve direnişin artması ve vergi kaçakçılığının yaygınlaşması yer almaktadır. Bu olumsuzluklar nedeniyle vergilemede bir sınır getirme düşüncesi ortaya çıkmıştır. Vergi devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı yasal yükümlülükler olmasına rağmen devletin vergileme yetkisinin kullanımında bir sınır olması gereklidir. Bu sınırlar; hukuki, mali, iktisadi, siyasi ve psikolojik sınırlar olarak belirtilebilir¹⁴⁹.

Vergilemenin Hukuki Sınırı; Vergilemenin hukuki sınırının olması, verginin anayasal hükme dayandırılması ile gerçekleştirilir. Böyle bir durumda vergilemede keyfi uygulamaların önüne geçilmiş olacaktır. Anayasalarda vergi ödemenin yükümlüler için bir vatandaşlık görevi olduğu açıkça hükme bağlanmıştır¹⁵⁰.

Vergilemenin Mali Sınırı; Vergi oranlarının artmasına karşı, vergi gelirlerindeki artış yavaşlamış ve hatta gelirlerde bir artış sağlanamadığı nokta verginin mali sınırını ifade etmektedir. Arthur Laffer'e göre devletin vergi oranlarını sürekli olarak arttırması kamu gelirlerine aynı şekilde yansımaya sahip olabilir. Vergi oranlarının yükselmesi vergi gelirlerini belli bir noktaya yükseltir, daha sonra oranlar daha da artarsa vergi gelirlerindeki yükselme yavaşlar ve ya gelirler düşmeye başlayabilir. Vergi oranlarının, gelirleri maksimum seviyeye ulaştırdığı noktaya optimal vergileme noktası denir. Optimal vergileme noktasına kadar vergi oranlarının artması, genel olarak mükelleflerin vergiye bakışını olumsuz etkilemez ve daha fazla çalışmalarına ve gelirlerini arttırmalarına neden olabilir. Bu duruma verginin gelir etkisi adı verilmektedir. Bu durumda vergi oranlarının artması, yükümlülerin ödemeleri gereken verginin de artması ve gelirlerinin azalmasına neden olacak ve kişiler gelir seviyelerinin azalmaması için daha fazla çalışmak isteyeceklerdir. Optimal vergileme noktası, devletin vergi gelirlerinin en üst seviyeye ulaştığı noktadır.

¹⁴⁸ İsa Sağbaş, *Vergi Teorisi*, Ankara: Kalkan Matbaacılık, 2013, s.28.

¹⁴⁹ Güneş Çetin Gerger, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Legal Kitabevi, Şubat, 2011, ss.50-54.

¹⁵⁰ İnci User, *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992, s.6.

Vergi oranlarının bu noktanın üzerine çıkması sonucu, verginin ikame etkisi ortaya çıkacağından vergi gelirlerinde bir azalma söz konusu olacaktır. Vergi oranlarının aşırı artması sonucu geliri azalan yükümlüler çalışarak gelirin büyük bölümünü vergi olarak ödemek yerine çalışmamayı tercih edebilir¹⁵¹.

Vergilemenin İktisadi Sınırı; İktisadi açıdan vergi potansiyelinin en etkili bir şekilde kullanılacağı noktaya denilmektedir. Verginin ekonomik sınırının son noktası, ülkenin gayri safi yurtiçi hâsılasının, bireylerin ise gelirlerinin tamamıdır. Bireylerin gelirinin tamamının vergilendirilmesine müsadere adı verilmektedir. Devletin kişilerin gelirlerinin tamamına yakınına el koymak istemesi, yükümlülerin elde ettikleri geliri olduğundan daha düşük göstermek istemelerine yol açacaktır. Toplumların vergi politikalarının başarısı, vergi alırken yükümlülerin ekonomik sınırını dikkate almasına bağlıdır¹⁵².

Vergilemenin Siyasi Sınırı; Vergilemenin sınırının belirlenmesinde siyasi faktörlerin de rolü önem arz etmektedir. Kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için kimlerden ne oranda ve ne zaman vergi alınacağı, hangi konuların ve mükelleflerin vergi dışı tutulacağı, kamu finansmanı sağlanırken vergi dışında hangi alternatif gelir kaynaklarına başvurulacağı siyasi otoritenin alması gereken kararlardır. Siyasi otorite vergileme ile ilgili karar alırken oy maksimizasyonunu düşünerek adaletli davranmayabilir, bu yüzden vergileme konusunda siyasi otoriteye sınırlama getirilmelidir¹⁵³.

Vergilemenin Psikolojik Sınırı; Vergi oranları, yükümlülerin davranışları üzerinde verginin mali verimliliğini azaltacak etkilere sebep olduğu noktada, vergilemenin psikolojik sınırına ulaşılmış demektir. Verginin psikolojik sınırının belirleyicileri arasında vergi bilinci, vergi ahlakı ve sübjektif vergi yükü yer almaktadır¹⁵⁴. Psikolojik olarak vergilemenin sınırı, mükelleflerin vergiye katlanabileceği en üst seviyeyi ifade etmektedir¹⁵⁵.

¹⁵¹ Nurettin Bilici, Adem Bilici, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.165.

¹⁵² Ali Çelikkaya, Naci Tolga Saruç, Fatih Savaşan, Mehmet Cahit Güran ve İsa Sağbaş, *Vergi Teorisi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2960, 2013, ss.38.39.

¹⁵³ Turgay Berksoy, İbrahim Demir, "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler," *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s.513.

¹⁵⁴ User, a.g.e., ss.28-29.

¹⁵⁵ Şenyüz, a.g.e., s.21.

Vergiye uyum konusunda vergi sınırlarının doğru belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü verginin bu sınırları aşıldığında vergiye karşı uyumsuzluk davranışı görülebilir. Vergi uyumsuzluğu çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Bu uyumsuzluk karşısında vergilere karşı tepkiler ortaya çıkabilir. Bu tepkiler “aktif” ve “pasif” olarak iki gruba ayrılır¹⁵⁶.

B. VERGİYE KARŞI PASİF TEPKİLER

Vergilere karşı mükelleflerin yasalara uygun bir şekilde genellikle vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeme şeklinde gösterdiği tepkilere pasif tepkiler denir. Vergilere karşı tepkilerden birisi olan pasif tepki aşamasında “*vergiden kaçınma*”, “*çalışma yerine aylıklığı tercih etme*”, “*üretim, tüketim ve tasarrufu kısıma*”, “*yatırımdan vazgeçme*” gibi tepkiler ortaya çıkabilmektedir¹⁵⁷.

Çalışmamayı Tercih Etme; Vergi oranlarındaki değişimin mükelleflerin çalışma istekleri üzerinde olumsuz etkisi bulunmaktadır. Bu etki, ödenen vergiler nedeniyle mükelleflerin çalışmaktan vazgeçerek, dinlenmeyi tercih etmesi şeklinde olabilir. Bu duruma verginin ikame etkisi denir¹⁵⁸.

Tüketimi ve Tasarrufu Kısıma; Ödedikleri vergilerin artması nedeniyle yaşam kaliteleri düşen kişiler, tüketim ve tasarruflarını kısırarak refah kayıplarını daha aza düşürmeye çalışabilirler¹⁵⁹. Bu durumda mükellefler ödedikleri vergiler sebebiyle gelirlerinde meydana gelen azalmayı, tüketimlerini veya tasarruflarını kısırarak bertaraf edebilir.

Üretimi Kısıma ve Yatırımdan Vazgeçme; Vergilerin oranlarındaki yükseliş sonucunda yatırımcılar, yükümlüsü oldukları verginin miktar olarak artmasından dolayı, karlılığının azalması nedeniyle, yatırımlarını azaltıp yeni yatırımlar yapmaktan vazgeçebilirler¹⁶⁰. Çok çalışarak kazancının büyük bir bölümünü vergi olarak devlete ödemek yerine, yatırımcılar yeni yatırımlarından vazgeçme ve üretimlerini kısıma yolunu tercih edebilirler.

¹⁵⁶ Sağbaş, a.g.e., s.28.

¹⁵⁷ Taşkın, a.g.m., s.77.

¹⁵⁸ Sağbaş, a.g.e., s.36.

¹⁵⁹ Şenyüz, a.g.e., s.28.

¹⁶⁰ Aktan, Çoban, a.g.e., s.167

Verginin Yansıtılması; Mükellefinin ödedikleri vergi borcunu başkasına aktarmasıdır¹⁶¹. Mükelleflerin yasal olarak ödemek zorunda oldukları vergileri, başka kişilere devretmesi mümkündür¹⁶². Verginin yansıtılmasının birçok şekli vardır. İleriye dönük yansıma, geriye dönük yansıma, kanuni yansıma, ekonomik yansıma, mutlak yansıma, diferansiyel yansıma, sınırlı yansıma, sınırsız yansıma bu yöntemlerden bazılarıdır¹⁶³.

Vergiden Kaçınma; Mükelleflerin kanuni boşluklardan, örneğin; istisna, muafiyet, indirim ve benzeri diğer vergisel kolaylıklardan yararlanarak, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyerek vergi yükünü hafifletmeyi ya da bu yükten tamamen kurtulmayı istemelerine denilmektedir¹⁶⁴. Yasalar gereği vergiden kaçınma suç sayılmadığından, herhangi bir cezası da söz konusu değildir. Vergiden kaçınma vergi kanunlarında istisnalar ve muafiyetler şeklinde açıkça düzenlenebildiği gibi, yükümlülerin kanunlardaki boşluklardan yararlanmalarıyla da söz konusu olabilir¹⁶⁵.

Vergi Cennetlerine Göç; Vergi mükellefleri vergiden kaçınmak amacıyla iş ve faaliyetlerini “vergi cenneti” olarak nitelendirilen ve vergi oranlarının oldukça düşük olduğu hatta bazı ülkelerde sıfır olduğu ülkelere kaydırabilirler¹⁶⁶. Mükellefler, vergi oranlarının çok düşük olduğu ve vergi cenneti olarak da anılan bu ülkelere ekonomik faaliyetlerini kaydırarak daha düşük miktarlarda vergi ödemek isteyebilirler. Vergi cenneti olarak ifade edilen ülkeler, birçok vergisel teşvik ve avantajları kullanarak uluslararası alanda faaliyet gösteren kuruluşların faaliyetlerini kendi ülkelerine çekmek isteyebilirler. Vergi cenneti ülkeler; “kıyı bankacılığı” ve “tercihli vergi rejimleri” gibi isimlerle de ifade edilmektedir¹⁶⁷.

Vergi Rekabeti; Ülkelerin yabancı yatırımı ülkelerine çekmek için vergi rekabetine girerek vergi oranlarını indirmesi, istisna, muafiyet, indirim gibi teşviklerle ülkelerini

¹⁶¹ Sağbaş, a.g.e., s.36.

¹⁶² Turhan, a.g.e., s.244.

¹⁶³ Kamil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2010);*Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, 2010, s.228.

¹⁶⁴ Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık, Ağustos 2018, s.164

¹⁶⁵ İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 8. Baskı, 2010, ss.:198-199.

¹⁶⁶ Pehlivan, a.g.e., s.164.

¹⁶⁷ Joann M. Weimer, ve Hugh j. Ault “The Oecd’s Report On Harmful Tax Competition”, *National Tax Journal*, Vol 51, No 3, (1998); s. 603.

cazip hale getirmeleri mükelleflerin kendileri için daha elverişli vergi sistemine sahip ülkeleri tercih ederek bu ülkelere göç etmelerine neden olmaktadır¹⁶⁸.

C. VERGİYE KARŞI AKTİF TEPKİLER

Vergi oranlarında yaşanan artışlar belli seviyelerden sonra mükelleflerin vergilere karşı tepkilerinin daha da artmasına neden olarak, aktif tepkiye dönüşmesine sebep olabilecektir. Aktif tepkiler, pasif tepkilere kıyasla daha abartı ve kanunlara aykırıdır. Bu yüzden mükellefler yakalanma riskini göze alarak bu tepkileri gösterirler. Bu aktif tepkiler arasında “*Vergi kaçakçılığı*”, “*verginin reddi*” ve “*vergi isyanı*” yer almaktadır¹⁶⁹.

Mükelleflerin vergilere karşı gösterdikleri bu tür tepkiler kanunlara aykırı olduklarından aynı zamanda yasal olarak suçtur ve ağır cezaları söz konusudur¹⁷⁰.

Vergi Kaçakçılığı, Mükelleflerin ödemesi gereken vergiyi kanunda belirtilenin aksine hiç ödememesi veya eksik ödemesine denilmektedir. Vergi kaçakçılığı kanunlara aykırı olduğu için suçtur ve cezası vardır¹⁷¹. Vergi kaçakçılığında, vergi borcu yasa gereği doğmasına rağmen, mükellefler veya sorumlular bu durumu gizleyerek, vergi dairelerine bildirmez ya da eksik bildirerek vergi kaybına sebebiyet verirler¹⁷².

Vergi Reddi ve İsyani, Devletin uygulamak istediği bir verginin, bir toplumun genel bir çoğunluğu tarafından kabul edilmemesine verginin reddi denilmektedir. Vergi kaçakçılığı vergilere karşı bireysel bir aktif tepkiyken, verginin reddi toplumsal boyutta gerçekleşen bir tepkidir¹⁷³. Verginin toplumsal olarak reddine örnek olarak 1954’de Fransa’da ortaya çıkan “Paujade hareketi” gösterilebilir¹⁷⁴.

¹⁶⁸ Veli Kargı, Tacim Yaygır, “Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yükü”, *International Journal Of Public Finance*, Cilt: 1, Sayı: 1, (2016), s.5.

¹⁶⁹ İsmail Kitapçı, *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ekim 2013, s.73.

¹⁷⁰ Taşkın, a.g.m., s.77.

¹⁷¹ Pehlivan, a.g.e., s.165.

¹⁷² Turgut Çürük, Kayahan Tüm, “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma,” *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, (2011), s.21.

¹⁷³ Sağbaş, a.g.e., s.46.

¹⁷⁴ Muter, Sakınç, Çelebi, a.g.e., s.30.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİNİN ANALİZİ

I. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİ ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ HAKKINDA ANKET ÇALIŞMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

A. ARAŞTIRMANIN AMACI

Türkiye’de gelir idaresinin organizasyon yapılanması konusunda farklı uygulamalar söz konusudur. 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlükleri, Eskişehir ilinde Tek Vergi Dairesi Başkanlığı ve diğer 52 ilde Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri şeklinde üç farklı organizasyon yapısı bulunmaktadır.

Araştırmanın amacı, farklı yapılanmaya sahip olan Bursa, Eskişehir ve Çanakkale illerinde görev yapan meslek mensuplarının, gelir idaresinin yapısına bakışını ve vergi uyumunu etkileyen faktörleri bir alan araştırması yaparak ölçmek ve elde edilen bulguları değerlendirmektir. Bu üç ilden; Bursa’da Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlükleri, Eskişehir’de pilot uygulama olan Tek Vergi Dairesi Başkanlığı ve Çanakkale’de Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri görev yapmaktadır. Türkiye’de mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemlerini, genellikle onların temsilcisi konumunda olan mali müşavirler yerine getirdikleri için araştırmanın evrenini mali müşavirler oluşturmaktadır.

B. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın evreni Bursa (4.840), Eskişehir (931) ve Çanakkale (429) SMMM odalarına kayıtlı mali müşavirler olarak belirlenmiştir. Ana kütle büyüklüğü 6.200 kişidir. Buna göre örneklem hacmi, %5 hata payı ve %95 güven aralığında 382 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu örneklem büyüklüğünün daha iyi sonuç vermesi için anketin en

az 382 mali müşavire yapılması gerekirken, araştırma kapsamında oluşturulan anket 407 mali müşavire uygulanmıştır.

Yapılan araştırma sonucunda açıklayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli gibi üst düzey analizler yapılacağı için, araştırmanın amacına uygun olması için örneklemin belirlenmesinde “tesadüfi örnekleme” yöntemlerinden “zümrelere göre örnekleme” yöntemi tercih edilmiştir. Her zümreden örnekleme girecek birimler “orantılı paylaşırma” yöntemi ile seçilmiştir. Böylece söz konusu illerden orantılı verilerin elde edilmesi sağlanarak meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısı ve sunulan vergileme hizmetlerine bakışı en doğru şekilde tespit edilmeye çalışılmıştır.

C. ANKET SORULARININ HAZIRLANMASI VE UYGULANMASI

1. Anket Sorularının Hazırlanması

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntem kullanılmıştır. Uygulanan anket; Murphy (2004), Schaupp, Carter, & McBride (2010), Çetin Gerger (2011), Gerçek vd. (2015) tarafından daha önce geliştirilmiş ve güvenilirliği test edilmiş anketlerden faydalanılarak oluşturulmuştur. Araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek amacı ile toplam 42 sorudan oluşan bir anket hazırlanmıştır. Bunlardan 7 soru ankete katılan katılımcıların yaşı, cinsiyeti, medeni durumu, eğitim seviyesi, unvanı, mesleki deneyimi ve oturduğu ili belirlemeye yöneliktir. Geriye kalan 35 tanesi mükellefler adına gelir idaresindeki vergilendirme işlemlerini yürüten mali müşavirlerin gelir idaresinin organizasyon yapısı ve sunulan hizmetlere bakışını belirleyen faktörleri tespit etmeye yönelik olup, bu sorularda 5’li Likert ölçeğinin kullanılması tercih edilmiştir.

2. Anketin Uygulanması ve Veri Girişi

Araştırma verilerinin toplanması için geliştirilen anket, Ocak-Şubat 2018 tarihlerinde Bursa, Eskişehir ve Çanakkale illerinde bulunan mali müşavirlere e-posta yoluyla gönderilerek uygulanmıştır. Faktör analizi ve yapısal eşitlik modelleme yaklaşımı açısından veri kalitesi önemli olduğu için, örneklem hacminin daha önce hesaplanan örneklem hacminden daha fazla olması hedeflenmektedir. Bundan dolayı 440 meslek mensubunun ankete katılımı sağlanmıştır. Bazı anketlerde veri eksikliği ve bilgi tutarsızlığı

olması nedeniyle araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Bu nedenle, araştırma kapsamındaki analize 407 meslek mensubunun cevapladığı anketler dâhil edilmiştir.

Ana araştırmaya geçmeden önce, 50 meslek mensubuna pilot araştırma yapılmış, faktör analizi ve önerilen yapısal eşitlik modeli ölçeğinin güvenilirlik ve geçerliliği hesaplanarak test edilmiştir. Yapılan güvenilirlik analizi sonucunda, ölçeğin tutarlılığını olumsuz yönde etkileyen soruların tespiti yapılarak, bu tutarlılığa yeterli katkısı olmayan ya da olumsuz etkileyen 8 adet ifade ölçekten çıkarılmıştır. Bu nedenle anket formunda toplam 34 adet soru kalmış ve bu sorular esas araştırmada katılımcılara sorulmuştur. Uygulanan anket sonucunda elde edilen verilerin SPSS23.0 istatistik programında analiz edilebilmesi için, bunlar SPSS programına aktarılmıştır.

II. VERİLERİN BETİMSSEL ANALİZİ

Araştırma bulguları ve bulguların değerlendirilmesine ilişkin öncelikle araştırmaya katılan meslek mensuplarını demografik özelliklerine yer verilmiştir. Ardından meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısına bakışı ve vergi uyumuna etkisini belirleyen faktörlere ilişkin bilgiler sunulmuştur.

A. ANKETE AİT DEMOGRAFİK BİLGİLER

Türkiye’de farklı gelir idaresi organizasyon yapısına sahip olan Bursa, Eskişehir ve Çanakkale illerinde bulunan mali müşavirlere uygulanan anket neticesinde mali müşavirlerin yaşı, cinsiyeti, medeni durumu, eğitim seviyesi, unvanı, mesleki deneyimi ve oturduğu il hakkında bilgiler toplanmıştır. Bunların betimsel istatistikî sonuçlarına Tablo 5’de yer verilmektedir:

Tablo 5: Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

		Frekans	Yüzde (%)
Yaş	21-30	18	4,4
	31-40	165	40,5
	41-50	135	33,2
	51-60	58	14,3
	61+	31	7,6
	Toplam	407	100

Cinsiyet	Erkek	281	69
	Kadın	126	31
	Toplam	407	100
Medeni Durum	Bekar	80	19,7
	Evli	327	80,3
	Toplam	407	100
Eğitim	Lise	14	3,4
	Önlisans	10	2,5
	Lisans	332	81,6
	Lisansüstü	51	12,5
	Toplam	407	100
Unvan	SM	7	1,7
	SMMM	396	97,3
	YMM	4	1
	Toplam	407	100
Mesleki Deneyim	0-5 yıl	32	7,9
	6-10 yıl	67	16,5
	11-15 yıl	93	22,9
	16-20 yıl	63	15,5
	21+ yıl	152	37,3
	Toplam	407	100
Oturduğu İl	Bursa	313	76,9
	Eskişehir	61	15
	Çanakkale	33	8,1
	Toplam	407	100

Tablo 5’de araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerine yer verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere ankete katılan meslek mensuplarının; ağırlıklı olarak orta yaş grubunda (31-40 yaş), % 69’u erkek ve % 31’inin kadın, büyük bir kısmının (%80,3) evli, yine büyük bir kısmının (%81,6) lisans mezunu, çok büyük bir kısmının serbest muhasebeci mali müşavir ve ağırlıklı olarak 21 yıl ve üstü mesleki deneyime sahip olduğu belirlenmiştir.

B. ANKET SORULARINA VERİLEN CEVAPLARA AİT İSTATİSTİKLER

Gelir idaresinin sunduğu mükellef hizmetlerini ölçmeye ve bunlardan mükellefin vergilendirme işlemlerini yürüten meslek mensuplarının memnuniyetini değerlendirmeye yönelik olarak V8, V9, V10, V12,V13, V14, V15, V27, V28, V29 ve V31 sorularına verilen cevapların dağılımına Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6: Gelir İdaresinin Mükelleflere Sunduğu Hizmetlerin Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V8: Vergi idaresi mükelleflere ödevlerini yerine getirirken her türlü kolaylığı sağlamaktadır.	29 %7,1	151 %37,1	86 %21,1	121 %29,7	20 %4,9
V9: Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere olan yaklaşımları olumludur.	28 %6,9	125 %30,7	102 %25,1	138 %33,9	14 %3,4
V10: Vergi idaresi işlem yaparken mükellef haklarına saygı göstermektedir.	25 %6,1	120 %29,5	112 %27,5	135 %33,2	15 %3,7
V12: Vergi idaresi çalışanları mükelleflere saygılı hizmet sunmaktadır.	22 %5,4	95 %23,3	116 %28,5	148 %36,4	26 %6,4
V13: Vergi idaresi mükelleflerin sorunlarıyla ilgili açıklayıcı ve güvenilir bilgi vermektedir.	36 %8,8	135 %33,2	120 %29,5	102 %25,1	14 %3,4
V14: Vergi idaresi mükelleflerin bilgilendirilmesinde dikkatli ve özenli davranmaktadır.	29 %7,1	149 %36,6	117 %28,7	102 %25,1	10 %2,5
V15: Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere bilgi verme ve iletişim becerisi güçlüdür.	49 %12,0	170 %41,8	110 %27,0	70 %17,2	8 %2,0
V27: Vergi idaresi çalışanları yeterli mesleki bilgiye sahiptir.	72 %17,7	145 %35,6	131 %32,2	57 %14,0	2 %0,5
V28: Vergi idaresinin sunmuş olduğu hizmetlerden genel olarak memnunum.	15 %3,7	89 %21,9	137 %33,7	156 %38,3	10 %2,5
V29: Vergi idaresi, sunduğu hizmetlerle mükelleflere güven vermektedir.	22 %5,4	135 %33,2	136 %33,4	109 %26,8	5 %1,2
V31: Vergileme ile ilgili yaşanan sorunlar vergi idaresi tarafından en kısa zamanda çözülmektedir.	41 %10,1	146 %35,9	126 %31,0	88 %21,6	6 %1,5

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)- Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 6'ya göre, Gelir İdaresinin mükelleflere sunduğu hizmetler konusunda 407 meslek mensubunun verdiği cevaplar genel olarak değerlendirildiğinde, Gelir İdaresinin vermiş olduğu hizmetlerin etkin olup olmadığı konusunda meslek mensuplarının ortak bir fikre sahip olmadığı görülmektedir. Bu konuda yöneltilen sorulara karşı genellikle meslek mensuplarının verdiği “katılıyorum”, “katılmıyorum” ve “kararsızım” şeklindeki cevapların oranı birbirine çok yakın seviyelerdedir. Sadece ikinci soruda meslek mensuplarının verdiği cevapların belli bir tarafa yoğunlaştığı görülmektedir. Meslek mensuplarına yöneltilen “vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere bilgi verme ve iletişim

becerisi güçlüdür” şeklindeki soruya meslek mensuplarının % 42 katılmadığı ve % 27 kararsız kaldığı ve “Vergi idaresi çalışanları yeterli mesleki bilgiye sahiptir” sorusuna meslek mensuplarının % 35,6 katılmadığı ve % 32 kararsız kaldığı şeklinde cevap verdiği görülmektedir. Bu durum bize meslek mensuplarının vergi idaresi çalışanlarının etkinliği konusunda şüpheleri olduğu fikrini uyandırabilir.

Tablo 7: Gelir İdaresinin Adalet Anlayışına Mükelleflerin Bakışı

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V17: Ülkemizde adil bir vergi sistemi bulunmaktadır.	221	133	37	14	2
	%54,3	%32,7	%9,1	%3,4	%0,5
V18: Vergi idaresi kanunları ve mevzuatı adil bir şekilde uygulamaktadır.	99	143	85	76	4
	%24,3	%35,1	%20,9	%18,7	%1,0
V19: Vergi idaresi mükellefler ile ilgili adil karar(lar) vermektedir.	64	153	121	65	4
	%15,7	%37,6	%29,7	%16,0	%1,0
V35: Ödenen vergiler devlet tarafından doğru yerlere harcanmaktadır.	109	92	138	53	15
	%26,8	%22,6	%33,9	%13,0	%3,7

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 7’de Gelir İdaresinin adalet anlayışını ölçmeye yönelik hazırlanan sorulara meslek mensuplarının verdiği cevaplar yer almaktadır. “Ülkemizde adil bir vergi sistemi bulunmaktadır” şeklinde yöneltilen soruya, meslek mensuplarının % 54,3 kesinlikle katılmazken, % 32,7’sinin de katılmadığı görülmektedir. Bu durum Türkiye’deki vergi sisteminin adil olmadığı konusunda meslek mensuplarının hemen hemen (% 90) hem fikir olduklarını göstermektedir. Bu alanda meslek mensuplarına yöneltilen “vergi idaresi kanunları ve mevzuatı adil bir şekilde uygulamaktadır”, “vergi idaresi mükellefler ile ilgili adil karar(lar) vermektedir”, “ödenen vergiler devlet tarafından doğru yerlere harcanmaktadır” şeklindeki diğer sorulara meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun katılmadığı (% 60-%53-%49) ve kararsız kaldığı (% 21-%30-%34) görülmektedir. Bu durum, meslek mensuplarının verdikleri cevaplara göre, Gelir İdaresinin adalet anlayışının yetersiz olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 8: Gelir İdaresinin Teknoloji Kullanımı

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V22: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır.	19	41	48	241	58
	%4,7	%10,1	%11,8	%59,2	%14,3
V23: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı daha az hata yapılmasını sağlamaktadır.	6	34	40	254	73
	%1,5	%8,4	%9,8	%62,4	%17,9
V25: İnternet vergi idaresini kullanmak vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır.	-	11	18	225	153
	-	%2,7	%4,4	%55,3	%37,6
V26: İnternet vergi idaresi aracılığıyla işlem yapmak kolaydır.	3	15	20	243	126
	%0,7	%3,7	%4,9	%59,7	%31,0

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 8’de Gelir İdaresinin teknoloji kullanımı hakkında hazırlanan sorulara meslek mensuplarının verdikleri cevaplar yer almaktadır. Meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar genel olarak değerlendirildiğinde, teknoloji kullanımının hem gelir idaresinin hem de mükelleflerin vergi uyumun maliyetlerini azalttığı, daha az hata yapmalarını sağladığı, vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yapılmasına yol açtığı ve işlerini kolaylaştırdığı sonucu elde edilmektedir.

Tablo 9: Mükelleflerin Vergi Bilinci

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V34: Devlete olan vergi borçlarımı kanunlarda belirtilen süreler içinde ödemekteyim.	10	24	24	124	225
	%2,5	%5,9	%5,9	%30,5	%55,3
V36: Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir.	16	16	34	141	200
	%3,9	%3,9	%8,4	%34,6	%49,1
V37: Başkalarının vergi borçlarını ödememesi beni olumsuz etkilemektedir.	11	29	22	142	203
	%2,7	%7,1	%5,4	%34,9	%49,9

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 9’da meslek mensuplarının vergi bilinçlerini ölçmeye yönelik hazırlanan sorulara, meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar yer verilmiştir. Bu cevaplar genel olarak değerlendirildiğinde, tahmin edildiği gibi meslek mensuplarının vergi bilinçlerinin yüksek olduğu, ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilediğın farkında oldukları, ancak başkalarının vergi borçlarını ödememesi onları da olumsuz etkilediği tespit edilmiştir.

Tablo 10: Mükelleflerin Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısını Değerlendirmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V41: Mükellef gruplarına göre ayrı vergi dairelerinin kurulması faydalı olacaktır.	14	38	59	200	96
	%3,4	%9,3	%14,5	%49,1	%23,6
V42: Vergi daireleri içinde sektörler veya mesleklere göre ayrı ayrı masaların bulunması yararlı olacaktır.	12	27	42	200	126
	%2,9	%6,6	%10,3	%49,1	%31,0

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 10’da gelir idaresinin organizasyon yapısı hakkında hazırlanan sorulara meslek mensuplarının verdikleri cevaplar gösterilmektedir. Meslek mensuplarının verdikleri cevaplara göre, mükellef gruplarına göre ayrı vergi dairelerinin kurulması ve vergi daireleri içinde sektörler veya mesleklere göre ayrı ayrı masaların bulunması faydalı olacağı ifade edilebilir.

Tablo 11: Mükelleflerin Gelir İdaresine Duydukları Güvenin Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V11: Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine dikkat etmektedir.	7	41	88	214	57
	%1,7	%10,1	%21,6	%52,6	%14,0
V30: Vergi idaresindeki kişisel bilgilerimin güvende olduğunu düşünüyorum.	29	55	127	174	22
	%7,1	%13,5	%31,2	%42,8	%5,4
V40: Vergileme işlemlerinin herhangi bir vergi dairesinden yapılabilmesi önemli kolaylıktır.	6	18	37	188	158
	%1,5	%4,4	%9,1	%46,2	%38,8

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)– Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 11’de Gelir İdaresine duyulan güven hakkında meslek mensuplarına yöneltilen sorulara verilen cevaplar yer verilmektedir. Tablo 11’e göre, meslek mensupları vergi idaresinin mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine dikkat ettiği ve vergi idaresindeki kişisel bilgilerimin güvende olduğunu düşünmektedir.

III. GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ

Bu bölümde öncelikle araştırmada kullanılacak olan yöntem olan faktör analizi hakkında genel bilgiler verilecek, daha sonra veri setinin faktör analizine uygunluğu değerlendirilecek ve faktör analizi yapılarak sonuçlar yorumlanacaktır.

A. FAKTÖR ANALİZİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Faktör analizi, bir konuda düşünce veya algıyı belirleyen çok sayıda ifadeyi (değişkeni) bir birbiriyle olan ilişkisi dikkate alınarak, az sayıda ve anlamlı faktörler altında gruplandırmayı sağlayan çok değişkenli bir istatistik yöntemidir. Doğru ve yerinde bir faktörleştirme sürecinde faktör grupları oluşurken, değişkenlerin sayısında azalma olmalı, üretilen veya ortaya çıkan faktörler arasında ilişkisizlik sağlanmalı ve ulaşılan sonuçlar anlamlı olmalıdır¹.

Faktör analizi, bir araştırmada kullanılan çok sayıda değişken arasından, diğer analizlerde kullanılacak olan anlamlı değişkenleri belirlemeye de yardımcı olmaktadır. Böylece faktör analizi, orijinal veri setindeki gözlenebilen ve ölçülebilen çok sayıdaki özellik arkasında yatan ölçülemeyen ve gözlenemeyen boyutları ortaya çıkarmaya ve yorumlamaya yardımcı olmaktadır².

Gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumuna etkisini ölçmeye yönelik olarak, 5’li Likert ölçeği kullanılarak hazırlanan anketteki değerlendirme sorularına verilen yanıtların sayısal ve yüzde dağılımları aşağıdaki Tablo 12’de gösterilmiştir.

¹ Şener Büyüköztürk, “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanım”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 32 (2002), ss. 470-483.

² Münevver Turanlı, Dicle Taşpınar Cengiz, Ömer Bozkır, “Faktör Analizi İle Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralaması”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, S. 17 (2012), ss. 45-68.

Tablo 12: Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısının Vergi Uyumuna Etkisini Değerlendirmeye İlişkin Cevapların Dağılımı

Değerlendirme Soruları		(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
8.	Vergi idaresi mükelleflere ödevlerini yerine getirirken her türlü kolaylığı sağlamaktadır.	29	151	86	121	20
		%7,1	%37,1	%21,1	%29,7	%4,9
9.	Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere olan yaklaşımları olumludur.	28	125	102	138	14
		%6,9	%30,7	%25,1	%33,9	%3,4
10.	Vergi idaresi işlem yaparken mükellef haklarına saygı göstermektedir.	25	120	112	135	15
		%6,1	%29,5	%27,5	%33,2	%3,7
11.	Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine dikkat etmektedir.	7	41	88	214	57
		%1,7	%10,1	%21,6	%52,6	%14,0
12.	Vergi idaresi çalışanları mükelleflere saygılı hizmet sunmaktadır.	22	95	116	148	26
		%5,4	%23,3	%28,5	%36,4	%6,4
13.	Vergi idaresi mükelleflerin sorunlarıyla ilgili açıklayıcı ve güvenilir bilgi vermektedir	36	135	120	102	14
		%8,8	%33,2	%29,5	%25,1	%3,4
14.	Vergi idaresi mükelleflerin bilgilendirilmesinde dikkatli ve özenli davranmaktadır.	29	149	117	102	10
		%7,1	%36,6	%28,7	%25,1	%2,5
15.	Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere bilgi verme ve iletişim becerisi güçlüdür.	49	170	110	70	8
		%12,0	%41,8	%27,0	%17,2	%2,0
16.	Vergi idaresinin hazırladığı broşür, rehber ile gönderdiği e-posta ve SMS'ler mükellefleri bilgilendirmek açısından önemlidir.	17	26	31	229	104
		%4,2	%6,4	%7,6	%56,3	%25,6
17.	Ülkemizde adil bir vergi sistemi bulunmaktadır.	221	133	37	14	2
		%54,3	%32,7	%9,1	%3,4	%0,5
18.	Vergi idaresi kanunları ve mevzuatı adil bir şekilde uygulamaktadır.	99	143	85	76	4
		%24,3	%35,1	%20,9	%18,7	%1,0
19.	Vergi idaresi mükellefler ile ilgili adil karar(lar) vermektedir.	64	153	121	65	4
		%15,7	%37,6	%29,7	%16,0	%1,0
20.	Vergi idaresi tüm mükelleflerin görüş ve önerilerine önem vermektedir.	79	176	111	37	4
		%19,4	%43,2	%27,3	%9,1	%1,0
21.	Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin özel durumlarını göz önünde bulundurmaktadır.	60	167	99	68	13
		%14,7	%41,0	%24,3	%16,7	%3,2
22.	Vergi idaresinde teknoloji kullanımı vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır.	19	41	48	241	58
		%4,7	%10,1	%11,8	%59,2	%14,3
23.	Vergi idaresinde teknoloji kullanımı daha az hata yapılmasını sağlamaktadır.	6	34	40	254	73
		%1,5	%8,4	%9,8	%62,4	%17,9
24.	Vergi idaresinde teknoloji kullanımı yolsuzluk ve suiistimalleri önlemektedir.	12	50	95	198	52
		%2,9	%12,3	%23,3	%48,6	%12,8

25.	İnternet vergi idaresini kullanmak vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır.	-	11	18	225	153
		-	%2,7	%4,4	%55,3	%37,6
26.	İnternet vergi idaresi aracılığıyla işlem yapmak kolaydır.	3	15	20	243	126
		%0,7	%3,7	%4,9	%59,7	%31,0
27.	Vergi idaresi çalışanları yeterli mesleki bilgiye sahiptir.	72	145	131	57	2
		%17,7	%35,6	%32,2	%14,0	%0,5
28.	Vergi idaresinin sunmuş olduğu hizmetlerden genel olarak memnunum.	15	89	137	156	10
		%3,7	%21,9	%33,7	%38,3	%2,5
29.	Vergi idaresi, sunduğu hizmetlerle mükelleflere güven vermektedir.	22	135	136	109	5
		%5,4	%33,2	%33,4	%26,8	%1,2
30.	Vergi idaresindeki kişisel bilgilerimin güvende olduğunu düşünüyorum.	29	55	127	174	22
		%7,1	%13,5	%31,2	%42,8	%5,4
31.	Vergileme ile ilgili yaşanan sorunlar vergi idaresi tarafından en kısa zamanda çözülmektedir.	41	146	126	88	6
		%10,1	%35,9	%31,0	%21,6	%1,5
32.	Vergi idaresindeki kişisel bilgilerimin güvende olduğunu düşünüyorum.	13	97	111	167	19
		%3,2	%23,8	%27,3	%41,0	%4,7
33.	Vergi herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir.	8	1	7	100	291
		%2,0	%0,2	%1,7	%24,6	%71,5
34.	Devlete olan vergi borçlarımı kanunlarda belirtilen süreler içinde ödemekteyim.	10	24	24	124	225
		%2,5	%5,9	%5,9	%30,5	%55,3
35.	Ödenen vergiler devlet tarafından doğru yerlere harcanmaktadır.	109	92	138	53	15
		%26,8	%22,6	%33,9	%13,0	%3,7
36.	Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir.	16	16	34	141	200
		%3,9	%3,9	%8,4	%34,6	%49,1
37.	Başkalarının vergi borçlarını ödememesi beni olumsuz etkilemektedir.	11	29	22	142	203
		%2,7	%7,1	%5,4	%34,9	%49,9
38.	Vergi dairelerinin Defterdarlık yerine Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlanması olumludur.	7	30	109	185	76
		%1,7	%7,4	%26,8	%45,5	%18,7
39.	Bazı konularda (KDV iadesi, tahsilat) ihtisas vergi dairelerinin kurulması yararlıdır.	7	23	56	218	103
		%1,7	%5,7	%13,8	%53,6	%25,3
40.	Vergileme işlemlerinin herhangi bir vergi dairesinden yapılabilmesi önemli kolaylık sağlayacaktır.	6	18	37	188	158
		%1,5	%4,4	%9,1	%46,2	%38,8
41.	Mükellef gruplarına göre ayrı vergi dairelerinin kurulması faydalı olacaktır.	14	38	59	200	96
		%3,4	%9,3	%14,5	%49,1	%23,6
42.	Vergi daireleri içinde sektörler veya mesleklere göre ayrı ayrı masaların bulunması yararlı olacaktır.	12	27	42	200	126
		%2,9	%6,6	%10,3	%49,1	%31,0

* (1) - Kesinlikle Katılmıyorum; (2) - Katılmıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılıyorum; (5)- Kesinlikle Katılıyorum

Faktör analizinde kullanılan cevapların frekans sayıları ve ağırlık yüzdelerinin dağılımı Tablo 12’de gösterilmiştir. Tabloda yer alan soruların sıralanışı aynı doğrultuda yapılmamış ve kişilerin ankete doğru ve dikkatli cevap verip vermediklerini belirlemek için bazı sorular tersten (reverse) sorulmuştur. Bu nedenle bazı sorularda “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklindeki sorulara verilen cevapların frekansı ağırlıkta iken, bazı sorularda “Kesinlikle Katılıyorum” şeklindeki sorulara verilen cevapların frekansı ağırlıktadır.

B. VERİ SETİNİN FAKTÖR ANALİZİ İÇİN UYGUNLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uygulanan anket sonucunda elde edilen veri setinin faktör analizine uygunluğunu ölçmek için genellikle üç yöntem kullanılır. Bunlar Korelasyon Matrisinin oluşturulması, Barlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleridir. Eğer KMO değeri;

“0,9 ile 1 arasında ise mükemmel,

0,8 ile 0,89 arasında ise çok iyi,

0,7 ile 0,79 arasında ise iyi,

0,6 ile 0,69 arasında ise orta,

0,5 ile 0,59 arasında ise zayıf ve

0,5’in altında ise

veri setinin faktör analizi için uygun olmadığına karar verilir”³.

Tablo 13: KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,881
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4565,562
	df	351
	Sig.	,000

³ Ahmet Hamdi İslamoğlu, Ümit Alıncaçık, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)*, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, Ekim 2014, s. 403.

Araştırmadaki veri setinin faktör analizine uygunluğunu belirlemek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi uygulanmış ve anketin KMO değeri 0,881 olarak bulunmuştur. Ayrıca verilere uygulanan Bartlett'in küresellik testi [$\chi^2 = 4565,562$, $df = 351$ ($p = 0.000$)] anlamlı çıkmıştır. Elde edilen bu sonuçlar, verilerin faktör analizi yapılması açısından çok iyi olduğunu, faktör analizinin yapılabileceğini ve değişkenler arasında anlamlı bir korelasyonun var olduğunu göstermektedir.

C. FAKTÖRLERİN GÜVENİRLİK ANALİZİ

Faktör analizinden önce meslek mensuplarına uygulanan anket sorularının güvenilirliğini ölçmek için Cronbach α katsayısı kullanılmıştır. Cronbach α değeri;

“ $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değil,

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek güvenilirliği düşük,

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilir,

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir”.

Tablo 14:Faktörlerin Güvenirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
,883	31

Çalışmamız veri setinin Cronbach α değeri 0,883 olarak bulunmuştur. Söz konusu veri değerinin 0,80'in üzerinde hesaplanmış olması kullanılan anketin yüksek derecede güvenilir olduğunu ve anlamlı sonuçların elde edileceğini göstermektedir.

D. FAKTÖRLERİN ELDE EDİLMESİ VE İSİMLENDİRİLMESİ

Faktörlerin elde edilmesinde amaç, gözlenebilen değişkenler arasındaki korelasyonu en yüksek olanları az sayıda faktör altında toplamaktır. Faktör analizinde değişkenlerin kaç faktör altında toplanacağı ile ilgili en önemli ölçütler olarak özdeğer istatistiği ve toplam varyansın yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. SPSS23.0 programında faktörlerin elde edilmesi için önce “Communality” değeri 0,45 altında kaldığından;

V16: Vergi idaresinin hazırladığı broşür, rehber ile gönderdiği e-posta ve SMS'ler mükellefleri bilgilendirmek açısından önemlidir.

V20: Vergi idaresi tüm mükelleflerin görüş ve önerilerine önem vermektedir.

V21: Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin özel durumlarını göz önünde bulundurmaktadır.

V24: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı yolsuzluk ve suiistimalleri önlemektedir.

V32: Vergi idaresi sürekli olarak kendini yenilemektedir.

V33: Vergi herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir.

V38: Vergi dairelerinin Defterdarlık yerine Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlanması olumludur.

V39: Bazı konularda (KDV iadesi, cebren tahsilat) ihtisas vergi dairelerinin kurulması yararlıdır.

soruları silinmiştir.

Netice itibariyle, bu sorular ölçekten çıkartıldıktan sonra geriye 34 değişken kalmış olup, bunlar toplam varyansın % 60,31'ini açıklamış ve öz değeri 1'den büyük altı faktör şeklinde grupladığı tespit edilmiştir.

E. FAKTÖR ANALİZ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

SPSS23.0 programı ile yapılan faktör analizi sonucunda mali müşavirlerin gelir idaresinin yapısıyla ilgili düşünceleri ve vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin faktör analizi görünümü elde edilmiştir. Aşağıdaki tabloda araştırmaya katılan meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısıyla ilgili düşünceleri ve vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin faktörel önermelere göre gruplandırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 15: Meslek Mensuplarının Gelir İdaresinin Yapısıyla İlgili Düşünceleri ve Vergi Uyumunu Etkileyen Değişkenlerin Faktör Analizi Görünümü

		Faktörler					
		1	2	3	4	5	6
Mükellef Hizmetleri	12: Vergi idaresi çalışanları mükelleflere saygılı hizmet sunmaktadır.	,805					
	9: Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere olan yaklaşımları olumludur.	,797					
	15: Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere bilgi verme ve iletişim becerisi güçlüdür.	,788					
	13: Vergi idaresi mükelleflerin sorunlarıyla ilgili açıklayıcı ve güvenilir bilgi vermektedir.	,755					
	14: Vergi idaresi mükelleflerin bilgilendirilmesinde dikkatli ve özenli davranmaktadır.	,753					
	10: Vergi idaresi işlem yaparken mükellef haklarına saygı göstermektedir.	,704					
	27: Vergi idaresi çalışanları yeterli mesleki bilgiye sahiptir.	,691					
	8: Vergi idaresi mükelleflere ödevlerini yerine getirirken her türlü kolaylığı sağlamaktadır.	,678					
	28: Vergi idaresinin sunmuş olduğu hizmetlerden genel olarak memnunum.	,677					
	29: Vergi idaresi, sunduğu hizmetlerle mükelleflere güven vermektedir.	,631					
	31: Vergileme ile ilgili yaşanan sorunlar vergi idaresi tarafından en kısa zamanda çözülmektedir	,506					
Adalet Anlayışı	17: Ülkemizde adil bir vergi sistemi bulunmaktadır.		,733				
	18: Vergi idaresi kanunları ve mevzuatı adil bir şekilde uygulamaktadır.		,713				
	19: Vergi idaresi mükellefler ile ilgili adil karar(lar) vermektedir.		,708				
	35: Ödenen vergiler devlet tarafından doğru yerlere harcanmaktadır.		,687				
Teknoloji Kullanımı	25: İnternet vergi idaresini kullanmak vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır.			,795			
	23: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı daha az hata yapılmasını sağlamaktadır.			,753			
	26: İnternet vergi idaresi aracılığıyla işlem yapmak kolaydır.			,722			
	22: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır.			,691			

Vergi Bilinci	37: Başkalarının vergi borçlarını ödememesi beni olumsuz etkilemektedir.				,800		
	36: Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir.				,702		
	34: Devlete olan vergi borçlarımı kanunlarda belirtilen süreler içinde ödemekteyim.				,685		
İdarenin Organizasyon Yapısı	41: Mükellef gruplarına göre ayrı vergi dairelerinin kurulması faydalı olacaktır.				,889		
	42: Vergi daireleri içinde sektörler veya mesleklere göre ayrı ayrı masaların bulunması yararlı olacaktır.				,860		
İdareye Güven	11: Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine dikkat etmektedir.					,669	
	30: Vergi idaresindeki kişisel bilgilerimin güvende olduğunu düşünüyorum.					,596	
	40: Vergileme işlemlerinin herhangi bir vergi dairesinden yapılabilmesi önemli kolaylıktır.					,561	

Yapılan faktör analizi sonucunda meslek mensuplarının gelir idaresinin organizasyon yapısı ve vergi uyumuna etkisini belirleyen faktörler ve bu faktörlerin her birinin toplam varyansı açıklama oranı sırasıyla %22,517, %10,103, %9,615, %6,413, %6,345 ve %5,312 olarak bulunmuştur. Faktörleri açıklayan her bir sorunun faktör yükü 0,561 ve 0,889 arasında değiştiği hesaplanmıştır. Ölçeğin en düşük “Commuality” değeri 0,467 ve “Anti-İmage” değeri ise 0,528 olarak bulunmuştur.

Meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısıyla ilgili düşünceleri ve vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin faktör analizi sonuçları aşağıdaki Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 16: Meslek Mensuplarının Gelir İdaresinin Yapısıyla İlgili Düşünceleri ve Vergi Uyumunu Etkileyen Değişkenlerin Faktör Analizi Sonuçları

Faktör Total variance (%)	Load	Communal	Anti-image
Mükellef Hizmetleri (%22,517)			
12: Vergi idaresi çalışanları mükelleflere saygılı hizmet sunmaktadır.	0,805	0,668	0,929 ^a
9: Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere olan yaklaşımları olumludur.	0,797	0,675	0,910 ^a
15: Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere bilgi verme ve iletişim becerisi güçlüdür.	0,788	0,657	0,931 ^a
13: Vergi idaresi mükelleflerin sorunlarıyla ilgili açıklayıcı ve güvenilir bilgi vermektedir.	0,755	0,602	0,917 ^a

14: Vergi idaresi mükelleflerin bilgilendirilmesinde dikkatli ve özenli davranmaktadır.	0,753	0,639	0,924 ^a
10: Vergi idaresi işlem yaparken mükellef haklarına saygı göstermektedir.	0,704	0,573	0,943 ^a
27: Vergi idaresi çalışanları yeterli mesleki bilgiye sahiptir.	0,691	0,535	0,950 ^a
8: Vergi idaresi mükelleflere ödevlerini yerine getirirken her türlü kolaylığı sağlamaktadır.	0,678	0,534	0,944 ^a
28: Vergi idaresinin sunmuş olduğu hizmetlerden genel olarak memnunum.	0,677	0,618	0,935 ^a
29: Vergi idaresi, sunduğu hizmetlerle mükelleflere güven vermektedir.	0,631	0,631	0,922 ^a
31: Vergileme ile ilgili yaşanan sorunlar vergi idaresi tarafından en kısa zamanda çözülmektedir	0,506	0,477	0,966 ^a
Adalet Anlayışı (%10,103)			
17: Ülkemizde adil bir vergi sistemi bulunmaktadır.	0,733	0,575	0,875 ^a
18: Vergi idaresi kanunları ve mevzuatı adil bir şekilde uygulamaktadır.	0,713	0,651	0,837 ^a
19: Vergi idaresi mükellefler ile ilgili adil karar(lar) vermektedir.	0,708	0,654	0,878 ^a
35: Ödenen vergiler devlet tarafından doğru yerlere harcanmaktadır.	0,687	0,529	0,833 ^a
Teknoloji Kullanımı (%9,615)			
25: İnternet vergi idaresini kullanmak vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır.	0,795	0,653	0,757 ^a
23: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı daha az hata yapılmasını sağlamaktadır.	0,753	0,600	0,798 ^a
26: İnternet vergi idaresi aracılığıyla işlem yapmak kolaydır.	0,722	0,569	0,819 ^a
22: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır.	0,691	0,519	0,837 ^a
Vergi Bilinci (%6,413)			
37: Başkalarının vergi borçlarını ödememesi beni olumsuz etkilemektedir.	0,800	0,657	0,645 ^a
36: Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir.	0,702	0,580	0,598 ^a
34: Devlete olan vergi borçlarımı kanunlarda belirtilen süreler içinde ödemekteyim.	0,685	0,484	0,688 ^a
Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı (%6,345)			
41: Mükellef gruplarına göre ayrı vergi dairelerinin kurulması faydalı olacaktır.	0,889	0,798	0,528 ^a
42: Vergi daireleri içinde sektörler veya mesleklere göre ayrı ayrı masaların bulunması yararlı olacaktır.	0,860	0,767	0,541 ^a
İdareye Güven (%5,312)			
11: Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine dikkat etmektedir.	0,669	0,585	0,857 ^a

30: Vergi idaresindeki kişisel bilgilerimin güvende olduğunu düşünüyorum.	0,596	0,585	0,848 ^a
40: Vergileme işlemlerinin herhangi bir vergi dairesinden yapılabilmesi önemli kolaylıktır.	0,561	0,467	0,631 ^a
KMO: 0.881 Total variance explained: 60,306%			
Bartlett's test of Sphericity: Chi-Square: 4565,562 df: 351 Sig 0,000			

Not: 1.Load = Factorloading, communal = communality, anti-image = anti-imagecorrelation.
2. V16, V20, V21, V24, V32, V33, V38 ve V39 numaralı sorular analize dahil edilmemiştir.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi Türkiye'demeslek mensuplarına göre gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumuna etkisi açısından en önemli faktörün "Mükellef Hizmetleri" olduğunu saptanmıştır. Meslek mensupları açısından gelir idaresinin yapısından ziyade mükelleflere yönelik olarak sunulan hizmetler vergi uyumunu belirlemede daha önemli rol oynamaktadır. Sunulan hizmetlerin iyileştirilmesi neticesinde mükelleflerin vergiye uyumu daha da artacaktır. Böylelikle mükellefler vergileme ile ilgili yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirecekler ve bu durum vergi gelirlerinde artış sağlayacaktır.

İkinci önemli faktörün "Adalet Anlayışı" olarak tespit edilmiştir. Bu tespit mükelleflerin tarafsız ve adil bir muamele görmek istediklerini ortaya koymaktadır. Mükelleflerin idarenin adil olduğunu düşünmesi mükelleflerin vergiye uyumunu artıracaktır.

Üçüncü önemli faktörün ise "Teknoloji Kullanımı" olduğu tespit edilmiştir. Bu da günümüzde vergileme açısından teknolojinin ne kadar önem arz ettiğini göstermektedir. Gelir idaresinde teknoloji kullanımının artmasıyla mükellefiyet işlemleri hızlı, kolay ve en az maliyetle yerine getirebilmektedir. Sağlanan bu kolaylıklar mükelleflerin vergi uyumu üzerinde olumlu etki yaratmaktadır.

Dördüncü faktör "Vergi Bilinci" olarak şekillenmiştir. Vergi bilinci, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini verginin önemini bilerek yerine getirmesidir. Çünkü vergi bilinci yüksek olan mükellefler ne kadar vergi ödediklerini, ödedikleri bu vergilerin topluma ve kendilerine ne şekilde yansıtacağını, vergilerin nerelere harcandığının bilincindedirler ve bu nedenle vergi ile ilgili ödevlerini kendi rızalarıyla yerine getirirler. Vergi uyumu, vergi bilinci kavramı ile yakından ilişkili olduğundan mükelleflerin vergi bilincine sahip olması onların vergiye uyumunu belirleyen bir faktördür.

“Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı” ise mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen beşinci faktör olarak tespit edilmiştir. Bu durum mükelleflerin gelir idaresinin organizasyon yapısı ile çok da fazla ilgilenmediklerini ortaya koymaktadır. Ancak gelir idaresinin fonksiyonel ve mükellef odaklı bir organizasyon yapısına geçmesi ve mükelleflerin özel durumuna göre daha iyi hizmet sunması da vergiye uyumu artırmaktadır. Bunun yanı sıra da meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısı ile ilgili beklentisi mükellef grupları ve sektörlerle göre bir yapılandırmaya geçmesi yönünde olmasındır.

Mükelleflerin gelir idaresine duydukları “İdareye Güven” mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen son faktördür. Bu faktör tespit edilen diğer faktörler kadar etkili olmasa da yine de vergi uyumu açısından anlamlı bulunmuştur. Gelir idareleri mükelleflerin talep ve beklentilerine önem vererek ve güvenlerini artırarak vergiye gönüllü uyum üzerinde olumlu bir etki yaratabilir. Çünkü mükellef idareye güven duyarsa vergiye uyumu da artar.

III. VERGİ UYUMU VE GELİR İDARESİNE BAKIŞIN YAPISAL EŞİTLİK MODELLEMESİ ANALİZİ

A. YAPISAL EŞİTLİK MODELLEMESİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Yapısal eşitlik modellemesi, çok sayıda regresyon analizini bir arada ve aynı anda yapmakta olup, teorik olarak oluşturulan modellerin testinde kullanılmaktadır. Yapısal eşitlik modelleme yaklaşımı, modele ölçüm hatalarını da dahil eden ve ölçüm hatalarını da dikkate alan ve her biri çok sayıda gözlenebilir değişkenle ölçülen, birden fazla bağımsız ve bağımlı örtük değişken arasındaki ilişkileri test eden ve ortaya koyan güçlü bir istatistiksel tekniktir⁴.

Her yapısal eşitlik modellemesi çalışmasında önce mutlaka teorik bir model oluşturması gerekir. Bu teorik modelde, test edilecek olan değişkenler arasındaki ilişki gösterilir. Yapılacak olan analiz ile modelde belirlenen ilişki örüntülerinin veri seti tarafından doğrulanıp doğrulanmadığının ölçülmesi amaçlanmaktadır⁵.

⁴ Hasan Ayyıldız ve Ekrem Cengiz, “Pazarlama Modellerinin Testinde Kullanılabilecek Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) Üzerine Kavramsal Bir İnceleme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.11, S.1, (2006), s.67.

⁵ Ömer Faruk Şimşek, *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş: Temel İlkeler ve LISREL Uygulamaları*, Ekinoks Yayınevi, Ankara, 2007, s.1.

Yapısal eşitlik modellemesi aracılığıyla regresyon analizi ile faktör analizi birlikte kullanılarak model uygunluğu ve örtük değişkenler arasındaki ilişkiler de incelenmektedir⁶.

Yapısal eşitlik modellemesinin bazı özellikleri aşağıda şu şekilde özetlenebilir⁷:

- “- Hipotezlerdeki ilişkilerden kaynaklanan ölçüm hatalarını kontrol altına alarak teorik modeldeki regresyon katsayılarının ölçümüne olanak sağlar,
- Farklı faktör yapıları test edilebilir ve farklı gruplarla karşılaştırma yapılabilir. Bu şekilde değişik teorik modelleri deneme ve bunlardan hangisinin elde edilen verilere daha uygun olduğunu belirleme fırsatı verir,
- Deney sonucu elde edilen verilerle teorik modelin uygunluğunun bir bütün olarak test edilmesi mümkündür,
- Aynı anda çok fazla regresyon analizini bir çatı altında birleştirebilir,
- Örtük değişkenler arasındaki ilişkileri belirlenmeye imkan tanır,
- Değişkenler arası dolaylı, dolaysız etkileri ve toplam etkiyi gösterir,
- Her bir örtük değişkene birden fazla gözlenebilir değişken atayarak ve güvenilirliğini test ederek aynı zamanda doğrulayıcı faktör analizini kullanarak ölçüm hatasını minimize eder,
- Modelin daha iyi anlaşılmasını sağlayan grafiksel ara yüzü vardır,
- Neden-sonuç ilişkileri arasına giren aracı değişkenleri açıklayabilme özelliği vardır”.

B. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLER

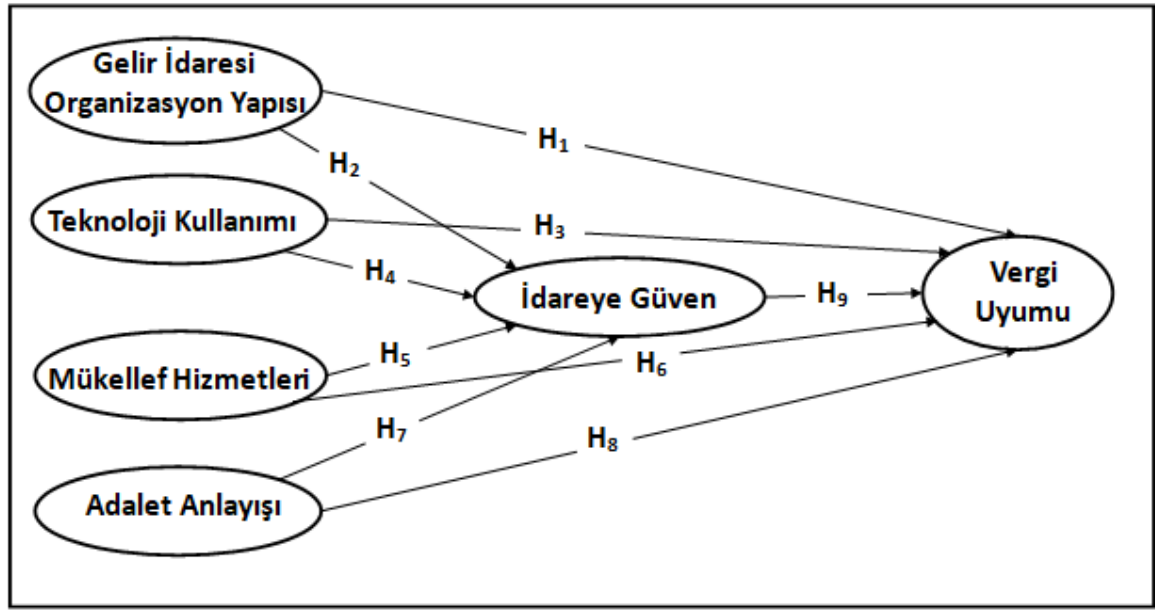
Meslek mensuplarının gelir idaresinin organizasyon yapısı ve vergi uyumuna etkisini belirleyen faktörleri yapısal eşitlik modellemesi yaklaşımıyla tespit etmek için bir model geliştirilmiştir. Tezde, hipotez olarak ortaya konulan değişkenler arasındaki doğrudan ve dolaylı ilişkilerin ölçülmesinin yanı sıra modelin genel yapısı da test edilmiştir.

⁶ Kemal Kurtuluş ve Abdullah Okumuş, “Fiyat Algılamasının Boyutları Arasındaki İlişkilerin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi”, *Yönetim*, Yıl 17, S.53, 2006, s.11.

⁷ Ayyıldız ve Cengiz, a.g.e., ss.72-73.

Önerilen araştırma modelinin amacı, yapısal eşitlik modeli ile bağımlı değişkenler olarak gelir idaresine güveni ve vergi uyumunu belirleyen faktörleri tespit etmektir. Yapısal eşitlik modellemesi, gözlemlenemeyen ve doğrudan ölçülemeyen örtük değişkenler arasındaki ilişkilerin ortaya konulmasında diğer yöntemlere göre daha üstün olup, sosyal bilimler alanında son yıllarda yaygın olarak kullanılmaktadır⁸.

Tezde önerilen araştırma modeli aşağıdaki Şekil 5’de gösterilmiştir.



Şekil 5: Önerilen Araştırma Modeli

Yukarıdaki modelde gösterilen ve test edilerek ölçülecek olan araştırma hipotezleri şu şekilde belirtilebilir:

- H₁:** “‘Gelir İdaresi Organizasyon Yapısı’ değişkeninin ‘Vergi Uyumunu’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.
- H₂:** “‘Gelir İdaresi Organizasyon Yapısı’ değişkeninin ‘İdareye Güven’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.
- H₃:** “‘Teknoloji Kullanımı’ değişkeninin ‘Vergi Uyumunu’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.
- H₄:** “‘Teknoloji Kullanımı’ değişkeninin ‘İdareye Güven’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.

⁸ Bkz. Çağatan Taşkın ve Ömer Akat, *Araştırma Yöntemlerinde Yapısal Eşitlik Modelleme*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.

H₅: “‘Mükellef Hizmetleri’ değişkeninin ‘İdareye Güven’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.

H₆: “‘Mükellef Hizmetleri’ değişkeninin ‘Vergiye Uyum’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.

H₇: “‘Adalet Anlayışı’ değişkeninin ‘İdareye Güven’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.

H₈: “‘Adalet Anlayışı’ değişkeninin ‘Vergi Uyumu’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.

H₉: “‘İdareye Güven’ değişkeninin ‘Vergi Uyumu’ değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır”.

C. YAPISAL EŞİTLİK MODELİNİN ANALİZİ VE SONUÇLARI

Yapısal eşitlik modellemesinde öncelikle açıklayıcı faktör analizi yapılarak, gözlenebilir değişkenlerin belirli faktörlerin altında toplanıp toplanmadığına bakılmıştır. Ondan sonra ise oluşturulan modelin güvenilir ve anlamlı olup olmadığı ölçülmüştür. Bunlar yapıldıktan sonra yapısal eşitlik modellemesinde yer alan hipotezler yorumlanmış ve yol analizleri yapılmıştır. Bu analizlerin yapılmasında SPSS23.0 ve AMOS23.0 programı kullanılmıştır.

Çalışmada önerilen araştırma modelinde yer alan soru grupları tanımlamaları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 17: Faktörlere Göre Soru Gruplarının Tanımlamaları

Faktör Adı	Faktörü Ölçen Sorular
Mükellef Hizmetleri	VAR8, VAR9, VAR10, VAR12, VAR13, VAR14, VAR15
Teknoloji Kullanımı	VAR22, VAR23, VAR25, VAR26
Gelir İdaresi Organizasyon Yapısı	VAR41, VAR42
İdareye Güven	VAR27, VAR28, VAR29, VAR30, VAR31
Adalet Anlayışı	VAR17, VAR18, VAR19, VAR35
Vergi Uyumu	VAR34, VAR36, VAR37

1. Yapısal Eşitlik Modelinin Analizi

Önerilen yapısal eşitlik modelinin anlamlılığını ve güvenilirliğini ortaya koymak için en temel ölçüt olarak ki-kare (χ^2) kullanılmıştır. Ankete katılan 407 meslek mensubu için ki-kare değeri 561,551 (serbestlik derecesi 258) olarak hesaplanmıştır. Örneklem büyüklüğünün anlamlılığını tespit etmek açısından daha sağlıklı bir ölçüm olan CMIN/DF değerine bakılmış ve bu değer 2,177 (561,551/ 258=) olarak bulunmuştur. Bu değer 2'ye yakın olması, modelin oldukça iyi ve anlamlı bir model olduğunu göstermektedir⁹.

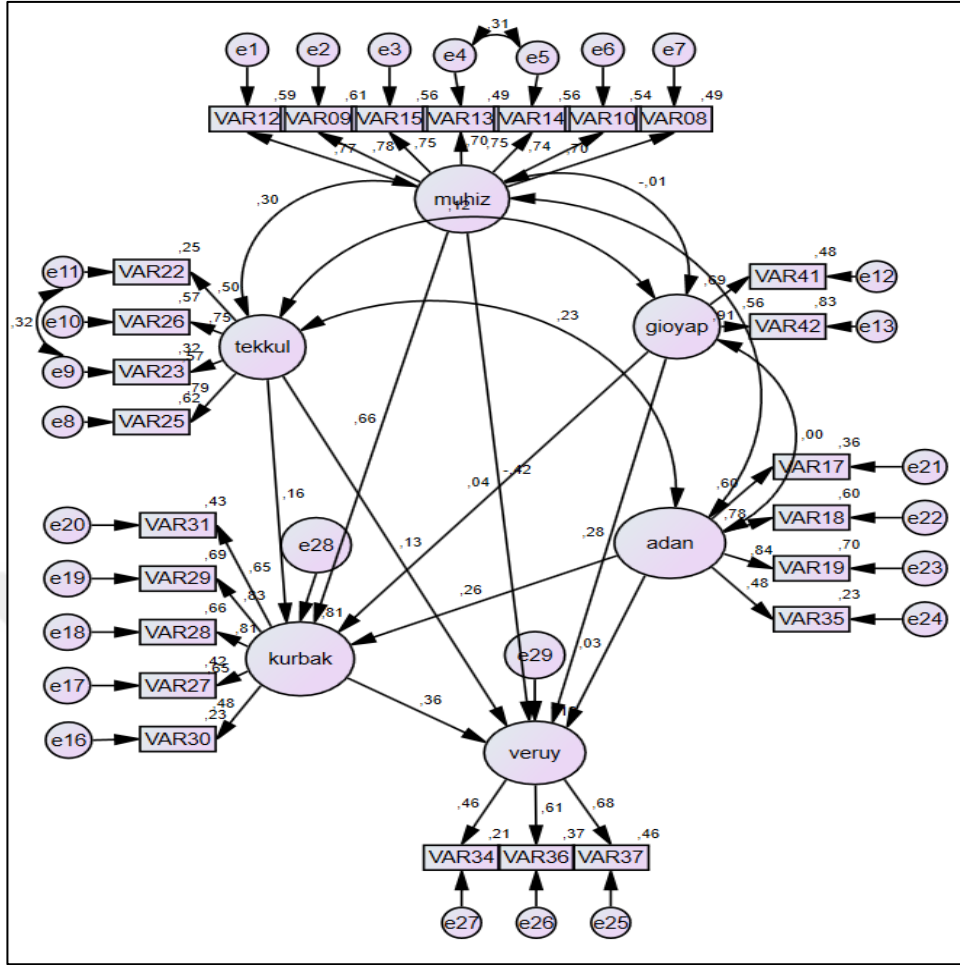
Araştırma modelinin genel anlamlılığını test etmek için bir diğer ölçüt olarak RMSEA¹⁰ değerine bakılmıştır. Önerilen yapısal eşitlik modelinin RMSEA değeri 0,054 olarak hesaplanmıştır. Bulunan değer 0,05'e yakın olması nedeniyle, modelin iyi bir uyuma sahip olduğu anlaşılmıştır. Modelin anlamlılığını ve güvenilirliğini belirlemek için diğer uyum iyiliği istatistikleri arasında yer alan AGFI değeri 0,875 olarak ölçülmüş ve CFI değeri de 0,927 olarak bulunmuştur. Bu değerler de modelin anlamlılığının uygun olduğunu göstermişlerdir.

Test edilen modelin AMOS programındaki görüntüsüne aşağıdaki Şekil 6'da verilmiştir. Şekil 6'da yer alan modeli analiz etmek için beta yüklerine bakılmıştır. Standart beta yüklerinin değeri biri hariç, diğerlerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu bulunmuştur.

Beta yükü değeri 0.10 civarında ise etkinin küçük, bu değer 0.30 civarında ise etkinin orta ve 0.50'nin üstünde ise etkinin büyük olduğu anlamına gelmektedir. Bu tezde, standart beta yükü değerinin 0.03 (küçük) ile 0.66 (büyük) arasında değiştiği tespit edilmiştir. Bu durum ise modelde yer alan faktörlerin test edilen ölçme modeli ile anlamlı bir şekilde açıklandığını ifade etmektedir.

⁹ Karin Schermelleh-Engel ve Helfried Moosbrugger, "Evaluating the Fit of Structural Equation Models: Tests of Significance and Descriptive Goodness-of-Fit Measures", *Methods of Psychological Research Online*, Vol.8, No:2, 2003, s.52; Şimşek, a.g.e., s.14.

¹⁰ RMSA: Yaklaşık Hataların Ortalama Kare Kökü



Şekil 6: Modelin AMOS23.0 Programındaki Yapısı

AMOS 23.0 programındaki araştırma modelinin analizi sonucunda modeldeki hipotezlerin yön ve standart çözüm değerleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 18: Modelin Hipotezlerinin Durumu

Hipotezler	Yol	Standardize Değerler	p-Value	Sonuç
H ₁ Gelir İdaresi Yapısı → Vergi Uyumu	+	0.28	.00*	Destekledi
H ₂ Gelir İdaresi Yapısı → İdareye Güven	+	0.04	.00*	Destekledi
H ₃ Teknoloji Kullanımı → Vergi Uyumu	+	0.13	.00*	Destekledi
H ₄ Teknoloji Kullanımı → İdareye Güven	+	0.16	.00*	Destekledi
H ₅ Mükellef Hizmetleri → İdareye Güven	+	0.66	.00*	Destekledi
H ₆ Mükellef Hizmetleri → Vergi Uyumu	+	-0.42	.00*	Reddedildi
H ₇ Adalet Anlayışı → İdareye Güven	+	0.26	.00*	Destekledi
H ₈ Adalet Anlayışı → Vergi Uyumu	+	0.03	.00*	Destekledi
H ₉ İdareye Güven → Vergi Uyumu	+	0.36	.00*	Destekledi

H₁ hipotezi; “Gelir idaresi organizasyon yapısının vergi uyumu üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Modelde yol katsayısına ait standardize çözüm değeri +0.28 olarak ölçülmüştür. Ölçülen bu standardize değerinin pozitif yönlü ve anlamlı olması, gelir idaresi organizasyon yapısının vergi uyumunu belirleme açısından orta derecede bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

H₂ hipotezi; “Gelir idaresi organizasyon yapısının idareye güven üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Modeldeki bu hipoteze ait yol katsayısına ait standardize çözüm değeri +0.04 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan bu standardize değerinin pozitif yönlü ve düşük derecede olsa da anlamlı olması, gelir idaresi organizasyon yapısının idareye güven üzerinde küçük etkiye sahip bir faktör olduğunu ifade etmektedir.

H₃ hipotezi; “Teknoloji kullanımının vergi uyumu üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Bu hipoteze ait modeldeki yol katsayısına ait standardize çözüm değeri +0.13 olarak hesaplanmıştır. Bulunan standardize değerinin pozitif yönde ve değerinin anlamlı olması, teknoloji kullanımının vergi uyumu üzerinde nispeten küçük etkiye sahip faktörlerden biri olduğunu anlatmaktadır.

H₄ hipotezi; “Teknoloji kullanımının idareye güven üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Modeldeki bu hipoteze ait yol katsayısına ait standardize çözüm değeri +0.16 olarak ölçülmüştür. Ölçülen bu standardize değerinin pozitif yönde ve değerinin anlamlı olması, “teknoloji kullanımı” faktörünün “idareye güven” faktörü üzerinde nispeten küçük etkiye sahip olduğu anlamına gelmektedir.

H₅ hipotezi; “Mükellef hizmetlerinin idareye güven üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Bu hipoteze ait modeldeki yol katsayısına ait standardize çözüm değeri +0.66 olarak hesaplanmıştır. Bulunan bu standardize değerinin pozitif yönde ve değerinin yüksek olması, “mükellef hizmetlerinin” “idareye güven” üzerinde çok büyük etkiye sahip bir faktör olduğu anlamına gelmektedir.

H₆ hipotezi; Mükellef hizmetlerinin vergiye uyum üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Bu hipoteze ait modeldeki yol katsayısına ait standardize çözüm değeri -0.42 olarak ölçülmüştür. Ölçülen bu standardize değerinin negatif yönlü ve orta derecede olması, modeldeki bu hipotezin desteklenmediği anlamına gelmektedir.

H₇ hipotezi; “Adalet anlayışının idareye güven üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Modeldeki bu hipoteze ait yol katsayısına ait standardize çözüm değeri +0.26 olarak

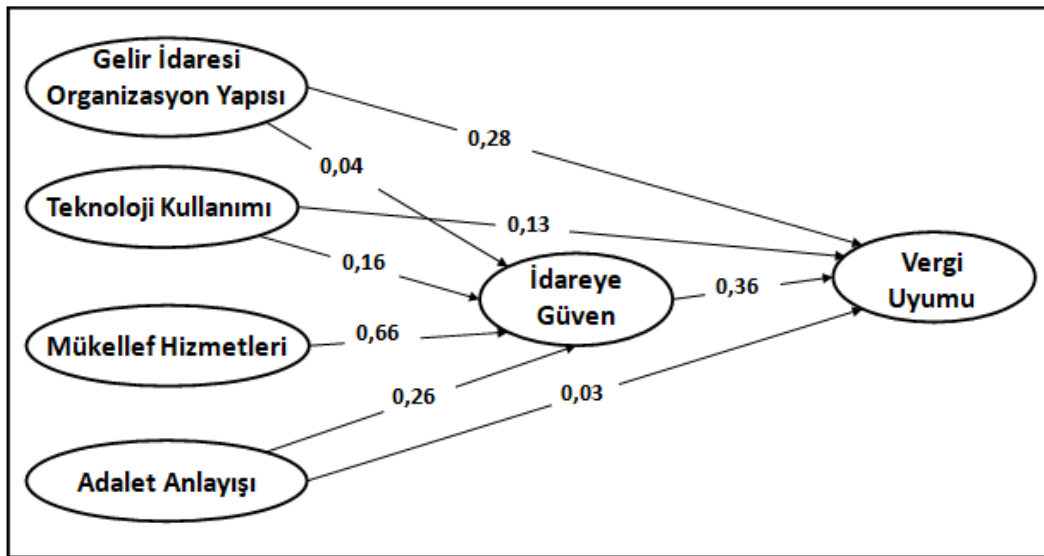
hesaplanmıştır. Hesaplanan bu standardize değerinin pozitif yönde ve değerinin orta seviyede olması, “adalet anlayışı” faktörünün “idareye güven” faktörü üzerinde orta derecede etkiye sahip olduğu anlamına gelmektedir.

H₈ hipotezi; “Adalet anlayışının vergiye uyum üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Bu hipoteze ait modeldeki yol katsayısına ait standardize çözüm değeri +0.03 olarak ölçülmüştür. Ölçülen bu standardize değerinin pozitif yönlü ve düşük derecede olsa da anlamlı olması, adalet anlayışının vergiye uyum üzerinde oldukça küçük etkiye sahip faktörlerden biri olduğunu göstermektedir.

H₉ hipotezi; “İdareye güvenin vergiye uyum üzerinde pozitif bir etkisi vardır”. Modeldeki bu hipoteze ait yol katsayısına ait standardize çözüm değeri +0.36 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan bu standardize değerinin pozitif yönlü ve orta derecede anlamlı olması, “idareye güven” faktörünün “vergiye uyum” faktörü üzerinde orta derecede etkiye sahip olduğu anlamına gelmektedir.

2. Yapısal Eşitlik Modeli Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Yapısal eşitlik modeli analizi sonucunda, modelde desteklenen hipotezlerin her biri için değişkenler arasındaki ilişkilerin standartlaştırılmış çözüm değerleri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 7: Modele Ait Yol Diyagramı ve Standartlaştırılmış Yol Katsayıları

Gelir idaresi organizasyon yapısının vergi uyumu üzerinde olumlu etkileri vardır. Standardize çözüm değeri +0,28'dir. Bu, gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumu üzerinde olumlu ve önemli etkileri olduğu anlamına gelir. Gelir idaresi organizasyon yapısının vergi idaresine duyulan güven üzerinde de olumlu etkileri vardır ve standardize çözüm değeri +0,04'tür. Teknoloji kullanımı hem vergi uyumu hem de gelir idaresine güven üzerinde olumlu etkilere sahiptir. Teknoloji kullanımının; vergi uyumuna etkisinin standardize çözüm değeri +0,13, gelir idaresinin güvenilirliğine etkisinin standardize çözüm değeri +0,16'dır. Mükellef hizmetlerinin idareye duyulan güven üzerinde olumlu etkileri vardır. Standardize çözüm değeri +0,66'dır. Bu değer mükellef hizmetlerinin idareye güven üzerinde güçlü etkileri olduğu anlamına gelir. Mükellef hizmetleri vergiye uyum üzerinde, gelir idaresine duyulan güveni artırdığı için dolaylı olarak olumlu bir etki yaratmaktadır doğrudan olumlu bir etkisi tespit edilememiştir. Adalet anlayışının hem idareye güven üzerinde hem de vergi uyumu üzerinde olumlu etkileri vardır. Adalet anlayışının idareye güvene etkisinin standardize çözüm değeri +0,26'dır. Adalet anlayışının vergi uyumuna etkisinin standardize çözüm değeri +0,03'tür. Gelir idaresine duyulan güvenin vergi uyumuna olumlu etkisi vardır ve bu etkinin de standardize çözüm değeri +0,36'dır.

SONUÇ

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerinin finansmanını sağlamak amacıyla, kanuna dayanarak, kişilerden karşılıksız olarak aldığı zorunlu ve nihai parasal ödemelerdir. Kullanılabilir gelirden azalma meydana getirdiğinden, kişisel karşılığı olmadığından ve zorla alındığından mükelleflerde vergiye karşı direnç söz konusu olabilir. Mükelleflerin direnç göstermeden, gönüllü olarak vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeleri vergi uyumunu ifade eder. Mükellefler arasında vergi uyumunun olması vergi kaybı ve kaçığının azalmasını sağlamaktadır. Vergi uyumunun sağlanmasında devlet ile birlikte devlete bağımlı kurumların rolü oldukça önemlidir. Özellikle devlet ile mükellefler arasında vergisel ilişkilerden sorumlu olan Gelir idaresinin temel görevleri arasında vergi kayıplarını azaltarak vergiye gönüllü uyumu sağlamak yer almaktadır. Günümüzde çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinde vergiye gönüllü uyumun sağlanması ön planda tutulmaktadır. Bunu sağlamanın çeşitli yolları bulunmaktadır. Vergi sisteminin ve yasaların adaletli olması vergi uyumu açısından tek başına yeterli olmayabilir, gelir idaresinin mükelleflere sunduğu hizmetin de önemli bir rolü vardır.

Günümüzde vergi uyumu üzerinde etkisi olacak faktörler arasında gelir idarelerinin organizasyon yapılarının da yer aldığı düşünülmektedir. Gelir idarelerinin organizasyon yapıları; vergi türüne dayanan organizasyonlar, fonksiyonel organizasyonlar, mükellef odaklı organizasyonlar ve karma organizasyonlar olarak gruplandırılmaktadır. Mükellef odaklı anlayışın ön plana çıkmasıyla gelir idarelerinde klasik yapılanma türü olan vergi türüne göre organizasyon modeli terk edilmeye başlanmış, fonksiyonel ve mükellef odaklı organizasyonlara geçiş yapılmıştır. Bu kapsamda mükellef davranışlarını baz alan mükellef odaklı vergi idareleri için bazı organizasyonel düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Mükellef odaklı yapılanmadaki temel düşünce ise mükelleflere etkin ve kaliteli hizmet sunulmasıdır. Bu yapılanmada gelir idaresinin personeli her bir mükellef grubu için ayrı ayrı uzmanlaşmaktadır. OECD ülkelerinde de zamanla vergi türüne göre klasik organizasyon modeli terk edilerek, fonksiyonel, mükellef odaklı ve bunların karması olan modellere geçildiği görülmektedir.

Türkiye’de 1950’lerde gelir idaresinin yetersizliği tespit edilmiş fakat reformlar yapılamamış ve bir türlü yeni uygulamaya geçilememiştir. Bu dönemde vergi uygulamalarında görülen başarısızlıklar ve buna bağlı olarak vergi kayıplarının da

önlenememiş olması, vergi idaresinde yeniden yapılanmasının gerekli olduğunu ortaya çıkarmıştır. Türkiye’deki yapılanma çalışmalarının esas sebebi; IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği tarafından tavsiye edilmesi ve IMF ile yapılan stand-by anlaşmalarının bir ön şartı olduğu ifade edilebilir. Vergi idaresinin organizasyonu ile ilgili ilk yapılanma çalışması olarak 2005 yılında “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun” yürürlüğe girmiştir. Sonrasında ise mükellef odaklılığı ön plana çıkarmak için 2006 yılında İstanbul’da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ve 2014 yılı Gelir İdaresi Faaliyet Raporunda “Tek Vergi Dairesi Projesi” başlığında yer alan ve pilot uygulama olarak Şubat 2015’de Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde başlatılan Tek Vergi Dairesi projeleri hayata geçirilmiştir. Türkiye’de fonksiyonel yapılanma tercih edilmektedir. Fakat İstanbul’da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi’nin bulunması ve Eskişehir’de pilot uygulama olarak Tek Vergi Dairesi’ne geçilmesi nedeniyle bu uygulamalar için kısmen mükellef odaklılıktan da bahsedilebilir. Ama bu gelişmelere rağmen, Türkiye’de gelir idaresinin organizasyon yapısının yapılanma süreci tam olarak tamamlanmamıştır. 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlükleri, Eskişehir ilinde Tek Vergi Dairesi Başkanlığı ve diğer 52 ilde Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri şeklinde üç farklı organizasyon yapısı bulunmaktadır. Yapılan yapılanma çalışmaları sonucunda tahsil/tahakkuk oranları incelendiğinde son yıllarda bu oranlarda düşüşlerin olduğu gözlenmiştir. Fakat bu düşüşün sebebi olarak özellikle son yıllarda daha sık uygulanan vergi afları gösterilebilir. Bu da yapılanma çalışmalarının tek başına yeterli olmadığını göstermektedir. Yapı değişikliği ile birlikte mükellefe yönelik hizmetlerin iyileştirilmesi, mükellef haklarına önem verilmesi, vergi ahlakı ve vergi bilincinin artırılması gerekmektedir.

Vergi uyumunun artması vergi gelirlerinin daha kolay toplanması bakımından oldukça önemlidir. Gelir idareleri için vergiye gönüllü uyum önem arz eden bir konudur. İdari ve ekonomik faktörler, demografik faktörler, psikolojik ve ahlaki faktörler gibi vergi uyumuna etki eden pek çok unsur bulunmaktadır. Gelir idaresinin sunduğu hizmetin kalitesi mükelleflerin vergi uyumu üzerinde etkili olan idari faktörler arasında yer almaktadır. Gelir idaresinin mükellefiyeti kolaylaştırıcı uygulamalar getirmesi vergi uyumu açısından önem arz etmektedir. Bu önemden ötürü son yıllarda çeşitli ülkelerde idarenin hizmetleri ile ilgili vergi reformları gerçekleştirilmiştir. Yapılan reformlara bakıldığında mevzuattaki düzenlemelere ek olarak vergi idarelerinin organizasyon yapısı

değişiklikleri de yer almıştır. Organizasyon yapılarındaki değişikliklerde vergilendirme işlemlerine mükellef gözüyle bakabilen ve sürekli değişen mükellef ihtiyaçlarına cevap verebilecek altyapıyı oluşturup gerekli örgütlenmeyi sağlayarak vergiye gönüllü uyumu teşvik eden mükellef odaklı anlayış hakim olmuştur.

Bu çalışmada, Türkiye’de gelir idaresinin organizasyon yapısının ve bu yapı farklılıklarının vergi uyumu üzerindeki etkisini istatistikî yöntemlerle ölçmeye ve analiz etmeye çalışılmıştır. Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlüklerine örnek olarak Bursa, pilot uygulama olan Tek Vergi Dairesi Başkanlığı için Eskişehir ve Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlüklerine örnek olarak da Çanakkale illerinde toplam 407 mali müşavire anket uygulanmıştır. Mükellefiyet işlemleri muhasebe meslek mensupları tarafından yerine getirildiği için anket uygulamasında muhasebe meslek mensupları tercih edilmiştir. Anketten elde edilen veriler faktör analizine ve yapısal eşitlik modellemesine tabi tutulmuştur.

Faktör analizi sonuçlarına göre, Meslek mensuplarının gelir idaresinin organizasyon yapısı ve vergi uyumuna etkisini belirleyen 6 faktörde anlamlı sonuçlar tespit edilmiştir. Bu anlamlı faktörler; mükellef hizmetleri, adalet anlayışı, teknoloji kullanımı, vergi bilinci, gelir idaresinin yapısı ve idareye güven faktörleridir. Muhasebe meslek mensuplarına göre Türkiye’de gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumuna etkisi bakımından en önemli faktörün *mükellef hizmetleri* olduğu tespit edilmiştir. Buna göre gelir idaresinin mükellefe sunduğu hizmetlerin kalitesinin artması mükelleflerin vergiye uyumunu artıracak ve vergi ödevlerini gönüllü olarak yerine getirmesini sağlayacaktır. Bu durum devletin vergi gelirlerinin artırması bakımından son derece önemlidir. Ayrıca mükelleflerin gelir idaresinin tarafsız ve adil olduğunu düşünmesi de vergiye uyumunun artmasında etkilidir. Bunların yanı sıra teknoloji kullanımı, vergi bilinci, gelir idaresinin organizasyon yapısı ve kuruma duyulan güvende vergi uyumunun belirleyici faktörler arasında yer almaktadır. Devletin bu alanlarda yapacağı çalışmalar mükelleflerin vergiye uyumunu olumlu etkilemesi açısından önemlidir. Meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısı ile ilgili beklentisi ise mükellef grupları ve sektörlere göre bir yapılanmaya geçilmesi ve böylece mükelleflerin daha iyi hizmet almalarıdır. Mükellef hizmetleri iyileşmeden yapılan yapısal değişikliklerin mükellefler üzerinde vergiye uyum açısından yeterli olmadığı tespit edilmiştir. Bütün bunların sağlanabilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı kendi içinde mükellef odaklı bir yapılanmaya geçmesi ve personelini buna

uygun olarak yetiştirmesi son derece önemlidir. Mükelleflerin gözünden gelir idaresi değerlendirildiğinde Gelir İdaresinin vermiş olduğu hizmetlerin etkin olup olmadığı konusunda meslek mensupları ortak bir fikre sahip değillerdir. Meslek mensuplarının vergi idaresi çalışanlarının etkinliği konusunda şüpheleri olduğu ifade edilebilir. Türkiye'deki vergi sisteminin adil olmadığı konusunda da meslek mensuplarının hemen hemen (% 90) hemfikir olduklarını söylenebilir. Buna göre de Gelir İdaresinin adalet anlayışının yetersiz olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Gelir idaresinin teknoloji kullanımının hem gelir idaresinin hem de mükelleflerin vergi uyumunun maliyetlerini azalttığı, daha az hata yapmalarını sağladığı ve vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yerine getirilmesini sağladığı meslek mensuplarının genel düşüncesi olarak ifade edilebilir. Meslek mensuplarına göre, mükellef gruplarına göre ayrı vergi dairelerinin kurulması ve vergi daireleri içinde sektörler veya mesleklere göre ayrı ayrı masaların bulunması faydalı olabilir. Meslek mensupları vergi idaresinin mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine dikkat ettiği ve vergi idaresindeki kişisel bilgilerinin güvende olduğunu düşünmektedir. Meslek mensupları açısından gelir idaresinin yapısından ziyade mükelleflere yönelik olarak sunulan hizmetler vergi uyumunu belirlemede daha önemli rol oynamaktadır. Sunulan hizmetlerin iyileştirilmesi neticesinde mükelleflerin vergiye uyumu daha da artacaktır. Böylelikle mükellefler vergileme ile ilgili yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirecekler ve böylece devlet vergi gelirlerini en az kayıpla tahsil edebileceklerdir.

Yapısal eşitlik modellemesine göre, gelir idaresinin vergi uyumuna pozitif bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Gelir idaresi organizasyon yapısı vergi uyumunu belirleme açısından orta derecede bir etkiye sahiptir. Gelir idaresinin organizasyon yapısının idareye güven üzerinde de küçük bir etkisi olduğu saptanmıştır. Teknoloji kullanımının da vergi uyum ve idareye güven üzerinde nispeten küçük bir etkisi bulunmaktadır. Mükellef hizmetlerinin idareye güven üzerinde çok büyük bir etkisi olduğu saptanmıştır. Mükellef hizmetleri vergiye uyum üzerinde gelir idaresine duyulan güveni artırdığı için dolaylı olarak olumlu bir etki yaratmaktadır, fakat doğrudan olumlu bir etkisi tespit edilememiştir. Adalet anlayışının ise idareye güven üzerinde orta derecede etkisi bulunmaktadır. Adalet anlayışının vergiye uyum üzerinde oldukça küçük bir etkisi vardır. İdareye güvenin de vergiye uyum üzerinde orta derecede etkisi vardır.

Çalışmadan elde edilen bulgulara göre gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumunu artırmasına yönelik olarak şu öneriler yapılabilir;

- Mükellef hizmetleri iyileşmeden yapılan yapısal değişikler mükellefler üzerinde vergiye uyum açısından yeterli değildir. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığı kendi içinde mükellef odaklı bir yapılanmaya geçmeli, personelini buna uygun olarak yetiştirmelidir.

- Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının Gelir idaresinin yapısı ile ilgili beklentisi mükellef grupları ve sektörle göre bir yapılanmaya geçilmesidir. Gelir idaresinin yapılanmasında bu beklenti dikkate alınmalıdır.

- Teknoloji kullanımı mükelleflerin vergiye uyumunu artırdığından ve yapılan işlemlerin hata oranını düşürdüğünden sürekli olarak teknolojik yenilikler takip edilmelidir.

Bu önerilerin hayata geçirilmesi ile ülkemizde gelir idaresi yapısı mükellef beklentilerini karşılayacak bir yapıda olacak olup, vergi uyumunun artmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ABDİYEVA Razyahan, Tolkun CUMAKUNOVA, Vergi Bilincini Etkileyen Demografik ve Siyasi Faktörler: Kırgızistan Örneği, “*Sosyoekonomi Dergisi*”, C.25, S.32, 2017, ss.71-80.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.
- AKTAN Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, *Kamusal Finansman : Vergileme Teori- Uygulama- Politika Önerileri*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017.
- AKTAN Coşkun Can, Hilmi ÇOBAN, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Faktörler*, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2006, 137-157.
- AKTAN Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı,” *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, makale 2, Ocak 2012, <http://www.ceis.org.tr/dergi/2012ocak/makale2.pdf> (15.03.2019).
- ALM James, “Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty,” *International Studies Program Working Paper*, N. 98, V.6, 1998, ss.1-10.-
- ANDREONI James, Brian ERARD, Jonathan FEINSTEIN, “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature*, Vol XXXVI, 1998, ss.818-860.
- ARSLANER Hakan, Yakup KARACA, “Türkiye Kamu Yönetiminde Yönetişim Algısı: Aydın İli Vergi Dairelerinde Bir Uygulama”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.4, S.4 , (2017), ss.128-151.
- AY Hakkı Mümin, “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü”, *Selçuk üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, S. 11, Y. 9, (Aralık 2006), ss.57-82.
- AYYILDIZ Hasan, Ekrem CENGİZ, “Pazarlama Modellerinin Testinde Kullanılabilecek Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) Üzerine Kavramsal Bir İnceleme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.11, S.1, (2006), ss.63-84.
- BAKAR TÜREGÜN Feride, *Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi: Türk Vergi Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- BARBAK Ahmet, “Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Özerklik Tartışmaları (1980-2010)”, *Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yönetim Bilimleri Anabilim Dalı Seminer Çalışmaları*, 2010, ss.1-39. <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/files/2013/07/abarbak.pdf> (01.06.2019).
- BATIREL Ömer Faruk, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum,” *Vergi Dünyası Dergisi*,” S. 175, 1996, ss.52-55.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Genel Vergi Hukuku*, Trabzon: Celebler Matbaası, 2017.

- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Naci Tolga SARUÇ, İsa SAĞBAŞ, “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.
- BERKSOY Turgay, İbrahim DEMİR, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler,” *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.
- BİLİCİ Nurettin, Adem BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.165.
- BUYRUKOĞLU Selçuk, İrem ERASA, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 375, Kasım 2012, ss.116-127.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, “Kuruluş Nedenleri”, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji>, (27.01.2017).
- BÜYÜKÖZTÜRK Şener, “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanım”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 32, 2002, ss. 470-483. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/108451> (02.06.2019).
- CANBAY Tülin, Güneş ÇETİN, “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü,” *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, 2007, ss.52-64.
- CANSIZ Harun, “Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.22, S. 2, 2015, ss. 433-450. <http://yonetimekonomi.cbu.edu.tr/dergi/pdf/C22S22015/433-450.pdf> (10.02.2019).
- CENİKLİ Elvan, Deniz ŞAHİN, “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, C.4, S.1, Ocak 2013, ss. 37- 51. http://www.journalagent.com/iuyd/pdfs/IUYD_4_1_36_50.pdf (12.03.2019).
- CESUR Aysin, Ali Çelikkaya, “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.16, S.2, Aralık 2014, ss.1-14.
- ÇANAKKALE Osman Ferhat, “Teknolojik İlerlemenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2016, ss.57-61,
- ÇATALOLUK Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 20, 2008, ss.213-228. <http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/view/364>(16.08.2018).
- ÇELİKKAYA Ali, Naci Tolga SARUÇ, Fatih SAVAŞAN, Mehmet Cahit GÜRAN ve İsa SAĞBAŞ, *Vergi Teorisi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2960, 2013.
- ÇETİN GERGER Güneş, Feride BAKAR, Adnan GERÇEK, “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, C.24, S.29, (2016), ss.45-71.

- ÇETİN GERGER Güneş, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Legal Kitabevi, Şubat, 2011.
- ÇETİN Güneş, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Manisa:Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- ÇIPLAK Benan, “Nöroekonomi ve Vergi Uyumu İlişkisi”, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.5, S.1, 2018, ss. 262- 273. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/464632> (15.03.2019).
- ÇİÇEK Halit, Mehmet KARAKAŞ, Abdunnur YILDIZ, *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Hazine ve Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/381, Ankara, 2008.
- ÇÜRÜK Turgut, Kayahan TÜM, “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma,” *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, 2011, ss.19-57.
- DEMİR İhsan Cemil, Yıldray GÜLTEN, “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli Ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması,” *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, 2013, ss.269-286.
- Devlet Planlama Teşkilatı, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı”, Ankara: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001.
- DEVOS Ken, “Tax Evasion Behaviour and Demographic Faktors: An Exploratory Study in Australia,” *Revenue Lav Journal*, Vol 18, 2008, ss.1-43.
- DOĞAN Uğur, “Vergi Teknolojileri”, *Vergi Sorunları*, S.322, Temmuz 2015, ss. 9- 40.
- DÖKMEN Gökhan, Tuğay GÜNEL, “Vergi Uyumunun Sağlanmasında Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avustralya Örneği,” *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 8, Yıl 8 Özel Sayı, 2012, ss.43-65.
- EDİZDOĞAN Nihat, Erhan GÜMÜŞ, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 164, 2013, ss.99-119.
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 10. b.,Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.
- EROĞLU Onur, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi,” *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(3), (2013), ss.157-179.
- FELD Lars P., Bruno S. FREY, “Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation,” *Center for Research in Economics, Management And The Arts*, Working Paper No. 2006, pp.10-11. <http://m.crema-research.ch/papers/2006-10.pdf> (10.06.2019).
- FIRAT Meral, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”, *Türk Dünyası Araştırmaları*, S.216 (2015), ss. 163- 184.

- FRANZONI Luigi Alberto, "Tax Evasion and Tax Compliance", *Encyclopaedia of Law and Economics*, (1998), pp. 52-94. http://eduart0.tripod.com/sitebuildercontent/sitebuilderfiles/taxevasionandtaxcompliance_43f.pdf, (09.02.2018).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 216, Şubat 2016, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf (01.02.2018)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2005*, Ankara: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 14, Mayıs 2006, [http://www.Gelir İdaresi Başkanlığı.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/tarihce.pdf](http://www.Gelir%20Idaresi%20Ba%C5%9Fkanli%C4%9Fı.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/tarihce.pdf), (19.12.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 247, Şubat 2017, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf (01.02.2018)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 314, Şubat 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf (10.06.2019).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 276, Şubat 2018, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf (13.04.2018)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı*, Ankara: Uyum Ajans, Ağustos 2007.
- GENCEL Ufuk, Elif KURU, "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi," *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 10, Sayı 20, 2012, ss.29-60.
- GERÇEK Adnan, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, 2004, s. 28.
- GERÇEK Adnan, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması", *Ekonomik Ve Mali Araştırma Yarışması, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, 2002.
- GERÇEK Adnan, "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.254, Kasım, 2009, s. 24.

GERÇEK Adnan, “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırma Önerisi,” *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

GERÇEK Adnan, Mehmet YÜCE, *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, 1998.

GERÇEK Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003.

GÜMÜŞ Müslüm, “Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.341, Şubat 2017, ss.96-104.

GÜNER Ayşe, *Vergi Afları-Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine*, Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10, İstanbul, 1988, ss.261-271.

http://www.geliridairesi.net/vergi-uyumu/#_ftn6 (15.08.2018)

İLHAN Gökalp, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, S.12, Mayıs 2007, ss.1-13.
<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423868327.pdf> (15.04.2019).

İSLAMOĞLU Ahmet Hamdi, Ümit ALNİAÇIK, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)*, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, Ekim 2014.

İPEK Selçuk, İlknur KAYNAR, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, *Maliye Dergisi*, S. 157, 2009, ss.116-130.

İPEK Selçuk, İlknur KAYNAR, “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.16, S.1, 2009, ss.170-190.

İstanbul Defterdarlığı, Hakkımızda, Tarihçe, <http://istanbuldefterdarligi.gov.tr/tarihce/> (20.09.2018).

JAMES Simon, Clinton ALLEY, “TaxCompliance, Self-Assessment and Tax Administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, V.2, N.2, 2004, pp. 27-42.
<https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47458/james2.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (10.06.2019).

KAHRİMAN Hamza, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.12, S.1, 2016, ss.229-250.

KARABACAK Yakup, “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?,” *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım – Aralık 2013, ss.15-30.

KARACA Yüksel, “Gelir İdarelerinde Reform: Bağımsızlık Yarı Bağımsızlık Tartışmaları Dünyada Neler Oluyor? Türkiye’ye Yansımaları Neler?,” *21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler*, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi, 2007, ss. 65-70.

- KARAKOÇ Yusuf, “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama),” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, ss.90-113.
- KARGI Veli, Tacim YAYĞIR, “Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yüğü”, *International Journal Of Public Finance*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, ss.1-22.
- KARYAĞDI Nazmi, *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*, Ankara Sanayi Odası, 2001.
- KAYNAR BİLGİN Handan, “Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2, (2011), ss. 259-278.
- KILIÇ Ramazan, “Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasındaki İdari İşbirliği”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi, 2007, ss. 71-89.
- KIDD Maureen, *Revenue Administration: Functionally Organised Tax Administration*, International Monetary Fund, Technical Notes and Manuals, 2010, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1010.pdf> (01.02.2019).
- KİRCHLER Erich, Erik HOELZL, Ingrid WAHL, “Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework”, *Journal of Economic Psychology*, V. 29, I.2, (2008), pp.210-225.
- KİTAPCI İsmail, *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ekim 2013.
- KORKMAZ Mustafa, “Vergi Cezalarının Caydırıcılığını Etkileyen Bireysel Faktörler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 325, Ekim 2015, ss.97-104.
- KORNHAUSER Marjorie E., “Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers,” pp. 138-180. http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kornhauser.pdf (19.04.2018)
- KOVANCILAR Birol, Naci Birol MUTER, “Japon Merkezi Yönetim Gelir İdaresinin Yapısı ve Değerlendirilmesi”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler,, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi, 2007, ss. 91-109.
- KURTULUŞ Kemal, Abdullah OKUMUŞ, “Fiyat Algılamasının Boyutları Arasındaki İlişkilerin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi”, *Yönetim*, Yıl 17, S.53, 2006, ss.3-17.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Resmi Gazete, Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği, 08.02.2015, Resmi Gazete No:29261, Madde:4.
- Milliyet Gazetesi, “Vergi Dairelerine Bankacılık Modeli Geliyor”, 28 Aralık 2014.
- MOĞOL Tayfun, M. Erkan ÜYÜMEZ, “Vergi Suç Ve Cezalarının Ekonomisi,” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya. http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_626_654.pdf (10.06.2019).

- MURPHY K., “The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders”, *Law and Human Behavior*, V.28, I.2, 2004, pp.187-209.
- MUTER Naci, Süreyya SAKINÇ, Kemal ÇELEBİ “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması.”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü*,(1993), s.65. http://kutuphane.cbu.edu.tr/db_images/site_407/file/mukelleflerin_vergi.pdf (15.06.2019)
- MUTLUER Kamil, Erdoğan ÖNER, Ahmet KESİK, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, 2010.
- NAKİBOĞLU Aslıhan, “19. Yüzyılda Osmanlı Maliyesinde Değişim, Bürokratik Düzenlemeler ve Maliye Nezâretinin Kurulması”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.5, S.2, 2012, ss.74-94. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/185033> (15.05.2019).
- OECD (2004); *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, s.42. <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>, (22.02.2019).
- OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, ss. 31-33. http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en (01.02.2019).
- OECD, “Tax Compliance and Tax Accounting Systems. Forum on Tax Administration: Information Note”, April 2010, <http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>, ss.6-7. (10.11.2018)
- OECD, *Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2015.
- OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, 2004, <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>, (17.08.2018).
- OKTAR Salim Ateş, *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Nisan 2017.
- ORGAN İbrahim, Baki YEGEN, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.27, S.4, 2013, ss.241-271.
- ÖMÜRBEK Nuri, Hüseyin Güçlü ÇİÇEK ve Serdar ÇİÇEK, “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, *Maliye Dergisi*, S.153, Temmuz-Aralık 2007, ss.102-107.
- ÖZ Ersan, Birol KARAKURT, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, C. 44, S. 510, 2007 , ss.80-90. http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/files/articles/152820003938_5.pdf (05.03.2019).
- ÖZ YALAMA Gamze, Erdal GÜMÜŞ, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler Eskişehir’den Bulgular”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, 2013, ss.77-98.

- ÖZCAN Onur, *Vergi Ombudsmanı*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017.
- ÖZER İlhan, *Vergi İdaresi*, İstanbul Üniversitesi Yayınevi, 1966.
- ÖZER İlhan, *Vergi İdaresi*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, sayı:22, 1972.
- PEHLİVAN Osman, *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık, Ağustos 2018.
- RAKICI Cemil, Cansu AYDOĞDU, “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi*, Vol. 25(33), 2017, ss. 221-240.
- SAĞBAŞ İsa, *Vergi Teorisi*, Ankara: Kalkan Matbaacılık, 2013.
- SARAÇOĞLU Fatih, “Yaş – Cinsiyet – Medeni Durum Ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi,” *KMUIİBF Dergisi*, Yıl 10, Sayı15 Aralık, 2008, ss.16-34.
- SARILI Mustafa Ali, *Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2004.
- SARUÇ Naci Tolga, *Vergi Uyum Teori ve Uygulama*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2015.
- SAVAŞAN Fatih, Hakkı ODABAŞ, “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma,” *S.Ü.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 5, Sayı 10, 2005, ss.1-28.
- SAYGIN Özgür, *Vergi Uyum Ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2018.
- SCHERMELLEH-ENGEL Karin, Helfried MOOSBRUGGER, “Evaluating the Fit of Structural Equation Models: Tests of Significance and Descriptive Goodness-of-Fit Measures”, *Methods of Psychological Research Online*, Vol.8, No:2, 2003.
- SEÇİLMİŞ Erdem, İrem DİDİNMEZ, “Vergi Reformlarının Davranışsal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, *Bilgi*, S. 77, 2016, ss.203-232.
- SERİNKAN Celalettin, Mahmut ERDOĞAN, “Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Örneği”, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2017, ss. 515-529.
http://journals.manas.edu.kg/mjsr/archives/Y2017_V06_I04/35e10a5dc1ce4e63794637b6e6a69c80.pdf (12.06.2019).
- Sincik Mal Müdürlüğü, <http://www.sincik.gov.tr/mal-mudurlugu> (20.09.2018)
- SOFRACI İhsan Erdem, Gökben GÜNEY. “Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği”, *Toplum ve Demokrasi*, 11 (23), Ocak Haziran, 2017, ss. 157-182.
- ŞEN Faruk, “Kurumsal Mimari ve Stratejik Konumlandırma: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Örneği”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: II, 2018, ss. 26- 37.

- ŞENTÜRK Suat Hayri, “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.9, S.3, Aralık 2014, ss.129-143.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*, 7. b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2016.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995.
- ŞİMŞEK Ömer Faruk, *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş: Temel İlkeler ve LISREL Uygulamaları*, Ekinoks Yayınevi, Ankara, 2007.
- TAŞKIN Çağatan, Ömer AKAT, *Araştırma Yöntemlerinde Yapısal Eşitlik Modelleme*, Ekin Ktabevi, Bursa, 2010.
- TAŞKIN Yasemin, “Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri,” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri, (2010), ss.68-90.
- TEKİN Fazıl, Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Denetimi*, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, , 2014.
- TEZCAN Keramet, “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”,*Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.12, S.12,(2003), ss. 125-146.
- TEZCAN Keramet, Adnan GERÇEK, Mustafa SARILI, “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, *21. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2006, Antalya.
- TORAMAN Cengiz, Hasan ABDİOĞLU, “Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (Gird) ve Gelir İdaresince Kullanımı”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C.10, S.2, 2008, ss. 79- 109. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423866878.pdf> (10.04.2019).
- TORGLER Benno, “Tax Morale and Institutions”, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper No. 2003-09, 2003.
- TORGLER Benno, “Tax Morale in Asian Countries”, 2004,<http://crema-research.ch/papers/2004-02.pdf> (10.06.2019).
- TORGLER Benno, *Tax Compliance and Tax Morale*, Edward Elgar Publishing Limited Glensanda House Montpellier Parade Cheltenham Glos UK, 2007.
- TOSUNER Mehmet, İhsan Cemil DEMİR,“Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı,”*Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 9 / 3, 2007, ss.1-20.
- TUAY Elif, İnci GÜVENÇ, *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, 2007.
- TUNÇER Mehmet, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.57, S.3, 2002, ss.107-128.

- TURANLI Münevver, Dicle TAŞPINAR CENGİZ, Ömer BOZKIR, “Faktör Analizi İle Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralaması”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, S. 17, 2012, ss. 45-68. <http://eidergisi.istanbul.edu.tr/sayi17/ieeis17m3.pdf> (02.06.2019).
- TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- TÜRK İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 8. Baskı, 2010.
- TÜRKAY İmdat, “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 299, Ağustos 2013, ss. 148-163.
- USER İnci, *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara:Turhan Kitabevi, 2007.
- WEBER Till Olaf, Jonas FOOKEN, Benedikt HERRMANN, “Behavioural Economics and Taxation”, *European Commission Taxation Papers Working Paper*, No 41, 2014.
- WEINER Joann M., Hugh j. AULT “The Oecd’s Report On Harmful Tax Competition,”*National Tax Journal*, Vol 51, No 3, (1998); ss.601-608.
- YURDADOĞ Volkan, Ramazan GÖKBUNAR, Barış TUNÇAY, “Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.23, S.3, 2016, ss. 805- 816. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/263730> (02.03.2019).

EKLER:

GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ ANKETİ

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Yüksek Lisans Tezi kapsamında, “Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısının Vergi Uyumuna Etkisi”ni belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Ülkemizde mükelleflerin vergi idaresi ile ilişkileri mali müşavirler aracılığıyla yerine getirildiğinden anketin meslek mensupları tarafından doldurulması gerekmektedir. Anketin tamamını cevaplamak yaklaşık 10 dakika sürmektedir.

Anket sonuçları tamamen bilimsel araştırma amacı ile kullanılacak olup, kimlik bilgileri ile ilgili sorulara kesinlikle yer verilmemiştir.

Çok değerli katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Tez Danışmanı

Özge ALTINSOY

Yüksek Lisans Öğrencisi

1.	Yaşınız	a) 21-30	b) 31-40	c) 41-50	d) 51-60	e) 61 ve üstü
2.	Cinsiyetiniz	a) Kadın	b) Erkek			
3.	Medeni Durum	a) Evli	b) Bekar			
4.	Eğitim Durumunuz	a) İlköğretim	b) Lise	c) Önlisans	d) Lisans	e) Lisansüstü
5.	Mesleki Unvanınız	a) SM	b) SMMM	c) YMM		
6.	Mesleki Deneyiminiz	a) 0-5 yıl	b) 6-10 yıl	c) 11-15 yıl	d) 16-20 yıl	e) 21 ve üstü
7.	Oturduğunuz İl	a) Bursa	b) Eskişehir	c) Çanakkale		

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
8.	Vergi idaresi mükelleflere ödevlerini yerine getirirken her türlü kolaylığı sağlamaktadır.					
9.	Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere olan yaklaşımları olumludur.					

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
10.	Vergi idaresi işlem yaparken mükellef haklarına saygı göstermektedir.					
11.	Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine dikkat etmektedir.					
12.	Vergi idaresi çalışanları mükelleflere saygılı hizmet sunmaktadır.					
13.	Vergi idaresi mükelleflerin sorunlarıyla ilgili açıklayıcı ve güvenilir bilgi vermektedir					
14.	Vergi idaresi mükelleflerin bilgilendirilmesinde dikkatli ve özenli davranmaktadır.					
15.	Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere bilgi verme ve iletişim becerisi güçlüdür.					
16.	Vergi idaresinin hazırladığı broşür, rehber ile gönderdiği e-posta ve SMS'ler mükellefleri bilgilendirmek açısından önemlidir.					
17.	Ülkemizde adil bir vergi sistemi bulunmaktadır.					
18.	Vergi idaresi kanunları ve mevzuatı adil bir şekilde uygulamaktadır.					
19.	Vergi idaresi mükellefler ile ilgili adil karar(lar) vermektedir.					
20.	Vergi idaresi tüm mükelleflerin görüş ve önerilerine önem vermektedir.					
21.	Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin özel durumlarını göz önünde bulundurmaktadır.					
22.	Vergi idaresinde teknoloji kullanımı vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır.					
23.	Vergi idaresinde teknoloji kullanımı daha az hata yapılmasını sağlamaktadır.					
24.	Vergi idaresinde teknoloji kullanımı yolsuzluk ve suistimalleri önlemektedir.					
25.	İnternet vergi idaresini kullanmak vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır.					
26.	İnternet vergi idaresi aracılığıyla işlem yapmak kolaydır.					
27.	Vergi idaresi çalışanları yeterli mesleki bilgiye sahiptir.					
28.	Vergi idaresinin sunmuş olduğu hizmetlerden genel olarak memnunuz.					
29.	Vergi idaresi, sunduğu hizmetlerle mükelleflere güven vermektedir.					

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
30.	Vergi idaresindeki kişisel bilgilerimin güvende olduğunu düşünüyorum.					
31.	Vergileme ile ilgili yaşanan sorunlar vergi idaresi tarafından en kısa zamanda çözülmektedir.					
32.	Vergi idaresi sürekli olarak kendini yenilemektedir.					
33.	Vergi herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir.					
34.	Devlete olan vergi borçlarımı kanunlarda belirtilen süreler içinde ödemekteyim.					
35.	Ödenen vergiler devlet tarafından doğru yerlere harcanmaktadır.					
36.	Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir.					
37.	Başkalarının vergi borçlarını ödememesi beni olumsuz etkilemektedir.					
38.	Vergi dairelerinin Defterdarlık yerine Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlanması olumludur.					
39.	Bazı konularda (KDV iadesi, cebren tahsilat) ihtisas vergi dairelerinin kurulması yararlıdır.					
40.	Vergileme işlemlerinin herhangi bir vergi dairesinden yapılabilmesi önemli kolaylık sağlayacaktır.					
41.	Mükellef gruplarına göre ayrı vergi dairelerinin kurulması faydalı olacaktır.					
42.	Vergi daireleri içinde sektörler veya mesleklere göre ayrı ayrı masaların bulunması yararlı olacaktır.					

ANKETİ DOLDURDUĞUNUZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.

Prof.Dr. Adnan GERÇEK

Tez Danışmanı

Özge ALTINSOY

Yüksek Lisans Öğrencisi